

# المال والتجارة

AL MAL WALTEGARA

البطالة نتاج طبيعي لسوء التخطيط

العوامل المؤثرة في كفاءة  
أداء المحاسب كخبير ضرائب  
( دراسة تحليلية وميدانية )

استخدام الاستراتيجيات الضريبية  
في أحداث التكيف الهيكلي لتحديث مصر

# شركة مصر / إيران للفزل والنسج

شركة مشتركة بين مصر وإيران

(ميراتكس)

تأسست في ديسمبر ١٩٧٥ بموجب قانون ٤٢ لسنة ١٩٧٤ والقوانين المعدلة له  
ويقدر إجمالي الاستثمارات بحوالي (١٦٠ مليون جنيه)

يبلغ رأس مال ميراتكس المدفوع (٥٤,٢٥٠ مليون جنيه) وتوزيعه كالتالي:-

٥١% للجانب المصري وبمثله،

١ - شركة القابضة للقطن والفزل والنسيج والملايس. ٢ - بنك الاستثمار القومي.

٤٩% للجانب الإيراني وبمثله

الشركة الإيرانية للإستثمارات الأجنبية.

• الأنشطة الرئيسية لميراتكس هي إنتاج وتسويق غزول القطن والمخلوط بالبوليستر من  
نمرة ٤ إلى ١٦٠ إنجليزي مسرح وممشط، مقرد ومزوي، برم نسيج وتريكو، خام ومحروق ومحرر  
على كوتزو شلل.

• قد جهزت ميراتكس بأحدث الماكينات من أوروبا الغربية واليابان.

• يقدر الإنتاج السنوي بحوالي ١٠٥٠٠ طن بقيمة ١٥٠ مليون جنيه.

• مصنع الفزل الرفيع:-

الطاقة = ٧٢٦٥٦ مردن

الإنتاج = ٣٦٠٠ طن

الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ٦٢ إنجليزي

• مصنع الفزل السميك:-

الطاقة = ٢٢٠٠ روتر

الإنتاج = ٢٥٠٠ طن

الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ١٢ إنجليزي

• تبلغ صادرات ميراتكس حوالي (٤٠٠٠ طن سنويا) بقيمة (٢٠ مليون دولار) إلى أمريكا وأسواق

أوروبا الغربية (ألمانيا، الدنمارك، بلجيكا، فرنسا، إسبانيا، إنجلترا، إيطاليا) ودول شرق آسيا

(اليابان، تايوان، كوريا، سنغافورة) ودول شمال أفريقيا (المغرب، تونس).

يبلغ عدد العاملين (٣٢٠٠ عامل) تبلغ أجورهم السنوية مايقرب من (٢٨ مليون جنيه)

# مجلة المال والتجارة

علمية - اقتصادية - مالية - عامة - تصدر شهرياً

العدد ٤١٢ - سبتمبر ٢٠٠٢ م

رئيس التحرير

أ. د. / كامل عمراؤ

رئيس مجلس الإدارة ورئيس التحرير

أحمد عاطف عبد الرحمن

## في هذا العدد

صفحة

■ كلمة العدد ( رئيس التحرير )

البطالة نتائج طبيعى لسوء التخطيط ----- ٢

■ العوامل المؤثرة فى كفاءة أداء المحاسب كخبير ضرائب .

٤ ( دراسة تحليلية وميدانية )

■ استخدام الاستراتيجيات الضريبية فى أحداث التكيف

الهيكلى لتحديث مصر ----- ٢٨

القسم الأول خاص بنشر الأبحاث المحكمة وفقاً لقواعد النشر العلمى المتعارف عليها عن طريق الأساتذة كل فى تخصصه

### ثمن النسخة

جمهورية مصر العربية	١٥٠ قرشاً
سوريا	٥٠ ل.س
ليبيا	٥٠٠ درهم
لبنان	٢٥٠٠ ليرة
السودان	٤٠ جنيهها
العراق	١٠٠٠ فلس
الجزائر	٥ دينارات
الأردن	١ دينار
الكويت	٨٠٠ فلس
السعودية	١٠ ريالاً
بنو الخليج	١٠ درهم

### الاشتراكات

- الاشتراكات السنوية ١٨ جنيهاً مصرياً داخل جمهورية مصر العربية أو ما يعادلها بالدولار الأمريكى فى جميع الدول العربية
- ترسل الاشتراكات ب شيك أو حوالة بريدية باسم مجلة المال والتجارة على العنوان أدناه
- الإعلانات يتفق عليها مع الإدارة

BIBLIOTHECA ALEXANDRINA

مكتبة الإسكندرية

١١ شارع ميريت باشا - ميدان التحرير - القاهرة تليفون ٥٧٤٤٦٣٠٠ - ٥٧٤٢١٩٠ فاكس ٥٧٥٠٤١٩

# البطالة

## نتاج طبيعي لسوء التخطيط

مفقود بين قرارات وقوانين الدولة البعض منها في الأدرج منذ سنوات مثل قانون الشاغلين وقانون الاحتكار وقانون الشيك الذي أوقف العمل به لعدم موافقته للظروف الاقتصادية السائدة وهناك الكثير من القرارات والقوانين البعض منها كان له ضرورة ويجب صدوره مصاحب لقرار تعويم الجنيه مثل قانون الاحتكار وقانون التمويل العقاري لماذا لم يصاحب قانون الشاغلين والدراسة تكون شاملة داعمة لمشكلة الإسكان والسكان .

ما زالت الحكومة بلا برنامج مثل سابقتها ولكن مؤسسات الدولة التشريعية والتنفيذية ينتظرون دائماً ليعرفوا تكليفات الرئاسة

فهذا عبء مضاعف على رئيس الجمهورية بجانب إدارة سياسة الدولة الخارجية فالعبء الداخلي يجب أن تتولاه الحكومة من خلال خطة عمل متناسقة ومن خلال برامج يعاد تنظيمها حتى تكون هناك حكومة وتكون لها سياسة واضحة أو سياسة دولة كما هو معروف في العالم المتحضر بناء على خطة مدروسة ومتراصة وليس من خلال حزب في ظل حياة

**ظاهرة البطالة** أصبحت من الخطورة بحيث فرضت نفسها على الساحة منذ سنوات ولقد استفحل أمرها في السنة الأخيرة وأصبحت البيوت مملوءة بالعاطلين من خريجي الجامعات والمعاهد والمدارس الفنية التجارية والصناعية والزراعية - فالجمال محدود أمام الجميع في ظل تنمية محدودة وقرارات دولة عشوائية لا

تراعى البعد الاجتماعي والترابط بين الاحتياجات وما يتم عرضه في سوق البشر ، الحكومة لا تعرف لها سياسة ولكنها تعمل من خلال تكليفات سيادية دون أن يكون لها خطأ معن وسياسة واضحة تربط الموضوعات والمشاكل بعضها البعض بدلاً من التخطيط الواضح في

السياسات ذات الأثر الاقتصادي السلبي وما يتبعها من مردود اجتماعي خطير أننا أمام عدد من السياسات وعدد من مراكز السلطة تختلف بل وتتناقض بعضها البعض ليس فيها من مصلحة الأمة أو المصلحة العامة في شئ يقدر ما تنتزعها أهواء شخصية وتربيطات قنوية ودفاع عن حقوق مكتسبة عبر سنوات طويلة لا يريد البعض التخلي عنها - التناقص والتسويق



أحمد عاطف عبد الرحمن

تلك الكليات والمعاهد التي دخلوها بأعلى  
المجاميع وهل هذه النهاية لهذا الجهد والإنفاق  
لأولياء الأمور ليجدوا أولادهم في آخر المطاف  
بلا عمل إن لم يكن عمل هزيل لا يحتاج إلى  
مؤهلات ولكن إلى عضلات مثل نظام العسكر  
المنتشر حالياً في كل مكان .

إن الحزب أو الحكومة في حاجة إلى إعادة  
تنظيم وترتيب البيت المهلhel من خلال برنامج  
ترتبط به سياسة التعليم مع سياسة التصنيع مع  
هيئة الاستثمار مع جمعيات رجال الأعمال مع  
الاتحادات الصناعية والتجارية - دراسة شاملة  
لاحتياجات الدولة بدلاً من تخريج شباب لا ذنب  
لهم فيما هم فيه من بطالة ليس أمام البعض  
منهم سوى التحول أو التحويل أو التأهيل من  
عمل إلى عمل آخر .

إنها ليست سياسة التعليم ولكنها فوضى  
السياسات وانعزالية كل وزارة عن الأخرى دون  
تنسيق لسياسة عامة للحكومة .

البطالة خطر داهم إذا لم تصحوا الحكومة  
لايجاد حلول متوازنة في جميع الجهات فيما  
يتعلق بالتعليم وأيضاً بالنسبة للعمال وسياسات  
البنوك بالنسبة للصناعة والتجارة في ظل  
مرحلة الكساد والركود وغيرها من العقبات  
وحسب متطلبات سوق العمالة .

سيكون الدمار شاملاً ويحتاج  
إلى علاج لمسدد طويلة لا يعرفها  
ولا يعرف مداها إلا الله تعالى .

حزبية هولامية والتي يسيطر عليها نظام  
الحزب الواحد الذي يملك كل شئ وأحزاب  
هزيلة تعطى بالايعاء بأن هناك حياة حزبية  
تعبر عن آراء شعب ولكن لا تحمل منها سوى  
الاسم فقط .

**البطالة** ظاهرة نابعة من سوء الإدارة وعدم  
الترابط داخل الحكومة بين وزارة التربية  
والتعليم والتعليم العالي وبين إحتياجات القطاع  
الصناعي والخدمي والكل يتسائل على أي  
دراسة صدر قرار إنشاء هذا الكم الهائل من  
الجامعات والمعاهد الحكومية وغير الحكومية  
والتي أخذت شكلاً تجارياً خطيراً - جميع هذه  
الجهات تقذف بحمم من البشر إلى الشوارع  
بالإضافة إلى سياسة البنوك في علاج المتعثرين  
الفاشلة ومازالت أزمة الكساد والركود مستمرة  
منذ أربع سنوات وهي تقذف في الأخرى بحمم  
من العمال وأسرههم إلى الشوارع بعد غلق  
الكثير من المصانع إما للمصادرة أو دخول  
أصحابها إلى السجن .

الأمر خطير ويدل على التخطيط ويؤكد أن الكل  
يسير في اتجاه مضاد للأخر ولا توجد سياسة  
مترابطة بين الوزارات وانسجام تام يعالج هذه  
المشكلة الخطيرة التي تثير مزيد من التساؤل كم  
عدد الكليات النظرية في مصر وهل يعمل كل  
من تخرج منها في تخصصه إن هناك ظاهرة  
جديدة هي الأمن الخاص والذي امتص عدداً  
كبيراً من العاطلين من حملة المؤهلات العليا من

# العوامل المؤثرة فى كفاءة أداء المحاسب كخبير ضرائب

## ( دراسة تحليلية وميدانية )

إعداد دكتور / محمد عباس بدوى

أستاذ المحاسبة والضرائب - عميد كلية التجارة بدمهور

### مقدمة البحث :-

أصبح من الشائع حالياً أن يستعين عدد كبير من ممولى الضرائب بخدمات خبراء متخصصين فى القانون الضريبى لأغراض المحاسبة الضريبية ، ويهدف هؤلاء الممولون من ذلك مواجهة عنصر عدم التأكد بقواعد التشريع الضريبى (١) .

ويلاحظ التزايد المستمر فى الاستعانة بخدمات مكاتب المحاسبة فى المجال الضريبى بسبب اتساع نطاق المشكلات الضريبية وتعقدها ، حيث يسهم العاملون فى هذه المكاتب من خبراء الضرائب فى تحقيق التجانس بين المتغيرات البيئية المتغيرة المؤثرة على درجة عدم التأكد البيئى التى تحيط بالممولين ، فضلاً عن تخفيض الحد الأدنى للوقت والتكلفة المرتبطين بتحقيق المواءمة الضريبية بين رغبة الممولين فى تخفيض التزاماتهم الضريبية الممكنة والمتاحة ، وبين عدم مقدرتهم فى نفس الوقت على فهم الأسس والقواعد التى يتضمنها القانون الضريبى ، حيث تتصف تلك الأسس عادة بالفهموض والتغيرات المستمرة فيما يختص بقياس المادة الخاضعة للضريبة وربط وتحصيل تلك الضريبة ، وبذلك يساعد تواجد خبراء

الضرائب كحلقة وصل بين الإدارة الضريبية وبين الممولين المكلفين بأداء الضريبة على تحويل القانون الضريبى من مجرد وجود نظرى إلى تطبيق وممارسة عملية بطريقة توجد نوعاً من الثقة المتبادلة فيما بينهما .

ومما يضيف تعقيداً لعمل الخبير المهنى الضريبى أنه يتعامل مع عملاء متنوعين يتصرفون عادة بما يخدم مصالحهم الخاصة التى قد تتعارض فى كثير من الأحيان ، فضلاً عن أن مهامه لم تعد تقتصر على أداء وظيفة إعداد الإقرارات الضريبية ، بل اتسع نطاق عمله ليشمل أداء وظائف مهنية لا تقل أهمية عن وظيفته التقليدية ، ومن أهمها التخطيط الضريبى خاصة بالنسبة لعملائه من الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم (٢) حيث يقوم خبراء الضرائب بدراسة البدائل المتاحة للمشروعات والخطط البديلة لتلك الوحدات ، لتوفير المعلومات التى تكشف عن تأثيراتها الضريبية بما يسمح لإدارة الوحدة بالاختيار من بين البدائل التى تخفض العبء الضريبى إلى أدنى حد ممكن .

ويزداد دور وأهمية خبراء الضرائب فى البيئة التى تتصف بوجود معلومات متنوعة ،

للمراجع بالتغيرات البيئية والشخصية المحيطة به وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ومن أهمها متغير الخبرة المهنية ودورها في إصدار أحكام المراجعة ، وذلك على الرغم من أن رفع مستوى جودة الخدمات الضريبية التي يقدمها الخبير المهني الضريبي لعملائه يعتمد على أدائه المهني الكفء لمهامه المتعددة والمتنوعة سواء تلك المرتبطة بإعداد الإقرارات الضريبية ومراجعتها أو الكشف عن الطرق القانونية التي تكفل تخفيض الالتزامات الضريبية لعملائه ، أو استغلاله لسمات التعقيد والفهموس التي تتصف بها عادة التشريعات والقواعد واللوائح الضريبية لتخفيض جزاءات الممولين الناتجة عن عدم الالتزام الضريبي ، فضلاً عن تلك المهام المتعلقة بتحديد المشاكل الضريبية المتضمنة القضايا الضريبية التي تواجه عملاءه بصدد قيامه بوظيفة التخطيط الضريبي خاصة في المنظمات كبيرة الحجم تمهيداً للتعرف على الفرص الضريبية المتاحة والممكنة واختيار الحلول المناسبة وتقديم الاقتراحات بشأن الفرص الممكن استغلالها ، ويتوقف الأداء الكفء لتلك الخدمات الضريبية على مقدرة الخبير المهني الضريبي على تحديد القرار الملائم في التوقيات المناسب وتجنب الأحكام الخاطئة والفرص الضائعة في نفس الوقت .

وطالما يجب أن تتعكس خصائص التنظيم المهني السليم لمهنة المحاسبة بالفعل على أعضائها في شكل خصائص فردية (٣) ، فإنه يجب أن يتوافر لدى الممارس المهني الضريبي المعرفة الفنية المتخصصة ووسائل الخبرة

حيث يجب أن يبدأ خبير الضرائب أولاً بالتعرف على المشاكل الضريبية لعملائه وتحديد الفرص والأساليب البديلة المتاحة أمامهم ، ثم يتبع ذلك بإيجاد الطرق والحلول المناسبة لتلك القضايا وتقديم اقتراحاته بشأن الفرص التي يمكن استغلالها ، وبذلك يمكن القول بأن أداء خبير الضرائب لمهامه يتأثر بطبيعة المواقف والعملاء ونوع الصناعة التي ينتمي إليها عميله ، ومدى تعقد الأنشطة والعمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية المعنية بما يتطلب اختباراً للعلاقات التأثيرية للمتغيرات والخصائص اللازم توافرها لتحقيق مستوى عالٍ من كفاءة الأداء في كل عمل يوكل إليه .

#### أهمية البحث :

تتبع أهمية موضوع البحث من عدم اهتمام الباحثين في مجال المحاسبة الضريبية ، سواء على المستوى النظري الأكاديمي أو على مستوى الممارسة العملية المهنية ، بدراسة وبحث وتحليل العلاقات التأثيرية للعوامل المحددة لكفاءة أداء الخبير المهني الضريبي للمهام التي توكل إليه ، سواء فيما يختص بالعلاقات القائمة بين نموذج الإقرار الضريبي الذي يتم إعداده الذي يتم إعداده بواسطة خبير الضرائب وبين الالتزام الضريبي وسياسات الفحص الضريبي ، أو فيما يتعلق بتحديد ماهية العوامل المؤثرة في كل من الخصائص المهنية وبيئة عمل الخبير المهني الضريبي وذلك بالمقارنة بالدراسات القائمة في المجالات المهنية الأخرى كالمراجعة مثلاً ، حيث توجد العديد من الأبحاث التي اهتمت بدراسة وتحليل كيفية تأثير وتأثر الممارسة المهنية

### هدف البحث :

يهدف هذا البحث إلى استقصاء العوامل والمتغيرات الأساسية لأبعاد كفاءة أداء المحاسب كخبير ضرائب ، بما يؤدي إلى الإسهام في تحديد إطار فكري (نظري) للعوامل المؤثرة في كفاءة أداء خبير الضرائب للمهام الضريبية التي توكل إليه ، ثم اختبار هذه العوامل للكشف عن موقف البيئة العملية للممارسة المهنية الضريبية في مصر من تلك العوامل .

### منهج البحث :

سوف يقوم الباحث باستقراء وتحليل نتائج الدراسات السابقة بغية التعرف على العوامل المؤثرة في كفاءة أداء خبير الضرائب ، ويتبع ذلك بدراسة ميدانية يجريها الباحث لاكتشاف تأثير هذه العوامل في كفاءة أداء المحاسب كخبير ضرائب في البيئة المصرية ، ودرجة الأهمية النسبية لكل عامل منها في هذا الشأن ، وذلك باستخدام أسلوب استقصاء الأحكام وترجيحها بالأوزان وفقاً لمقياس ليكرت ، وإجراء التحليل الإحصائي الملائم لاختبار ما سيتم صياغته من فروض .

ولتحقيق ذلك تم تقسيم ما تبقى من هذا البحث إلى قسمين حيث يتناول **القسم الأول** منها تحليل العوامل المؤثرة في كفاءة الأداء المهني لخبير الضرائب بعد تحديد مفهوم الخبرة وعلاقته بمفهوم كفاءة الأداء ، وذلك بهدف استقصاء أهم العوامل التي يمكن أن تمثل إطاراً نظرياً للعوامل المؤثرة في كفاءة أداء المحاسب كخبير ضرائب ، .

ويتضمن **القسم الثاني** الدراسة الميدانية

العملية التي تؤهله لاكتساب المهارات النافعة لتحقيق التأثير الإيجابي على عملية الموازنة الضريبية وتحقيق تشكيلة الأهداف المادية والمهنية اللازم إنجازها . فكلما كان التنظيم المهني سليماً ويتميز أعضاؤه بالكفاءة وبالمستوى المرتفع من الأداء المتميز كلما زادت درجة ثقة الإدارة الضريبية في الإقرارات الضريبية المعتمدة من الممارس المهني الضريبي كأساس لربط الضريبة ، بالإضافة إلى زيادة اعتماد العملاء على الخدمات الضريبية التي يقدمها خبير الضرائب والتي تسهم في التغلب على عنصر عدم التأكد المرتبط بالتشريع الضريبي ، ويتجلى ذلك بوضوح عند مقارنة الإقرارات الضريبية التي يعدها الممولون بأنفسهم بالإقرارات التي يتم إعدادها من قبل الممارسين المهنيين ، ولعل ذلك يفسر إعداد ما يقرب من نصف الإقرارات الضريبية للممولين في الولايات المتحدة الأمريكية من قبل الخبراء المهنيين الذين يكونون مسئولين مباشرة عنها ، فقد قدرت إحدى الدراسات (٤) تكلفة جباية ضريبة الدخل بالولايات المتحدة الأمريكية في سنة ١٩٨٩ بحوالى ٢٣٤ دولاراً لكل ممول وهو ما يعادل حوالى ٢٩ بليون دولار تقريباً على المستوى القومي ، وعلى الرغم من أن هذه القيمة تبدو كبيرة نسبياً ، حيث تمثل أكثر من ٧٪ من إيرادات ضريبة الدخل الفيدرالية على المستوى المحلي والقومي ، إلا أن هذه القيمة يتوقع أن تكون أكبر بكثير في حالة غياب خدمات الخبراء المهنيين الذين يتولون مسئولية إعداد الإقرارات الضريبية للممولين .



يمكن للممارس الخبير استغلال معرفته بصورة أفضل من الخبير المبتدئ الأقل خبرة (٧) . كما قد تعرف الخبرة بأنها المعرفة المكتسبة من خلال الأحكام السابقة والتغذية العكسية والتعليم ، بحيث يؤدي زيادة التعود على أداء مهمة معينة إلى درجة أكبر من الخبرة بسبب تخفيض الجهد الإدراكي للتوصل إلى الحكم الشخصي المطلوب من الخبير المهني ، خاصة في المجالات التي تتطلب مهارات فنية عالية (٨) .

ويتضح من التعاريف السابقة أن منها ما يدور حول علاقة الخبرة بالأداء ، ومنها ما يدور حول علاقة الخبرة بالمعرفة .

وفي دراسة قام بها Davis & Soloman (٩) استهدفت تحديد العلاقة بين مفهوم الخبرة ومتغير المعرفة من ناحية ، وبين مفهوم الخبرة ومتغير الأداء من ناحية أخرى ، وقد أشارت هذه الدراسة إلى أن الخبرة من وجهة نظر المعرفة هي اكتساب الفرد لهيكل ضخم من المعلومات والمهارات المتخصصة بالإضافة إلى مجموعة من المهارات المرتبطة بممارسة المهنة ممارسة عامة ، أما الخبرة من وجهة نظر الأداء فهي المقدرة على الأداء المتميز للمهام المتضمنة الوظائف الأساسية بنجاح .

وقد خلصت الدراسة (١٠) إلى أن المفهوم الأكثر ملاءمة للبحث في مجالات المعرفة المحاسبية ، هو المفهوم الذي تعكس دلالاته الخبرة من وجهة نظر الأداء على أساس أن البحث في مجال المعرفة المحاسبية يجب أن ينطلق من مقدمة افتراضية عامة مؤداها أن

التي أجراها الباحث لتقييم إيجابية الإطار النظري الذي خلص إليه القسم الأول ، وذلك بتقديم دليل ميداني يكشف عن موقف الممارسة العملية من تلك العوامل ، وينتهي الباحث بعرض خلاصة البحث وأهم المجالات البحثية ذات العلاقة بموضوعة التي تستحق الدراسة .

### القسم الأول :

**دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في كفاءة أداء خبير الضرائب**  
تعتبر الخبرة المهنية إحدى المتغيرات الأساسية المؤثرة على الأداء في الممارسة المهنية بصفة عامة ، حيث تشير الدراسات السلوكية إلى أن كفاءة الأداء تزيد بالخبرة (٥) ، لذلك فإن دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في كفاءة أداء خبير الضرائب تتطلب بداية تحديد مفهوم الخبرة بغية التعرف على علاقته بمفهوم كفاءة الأداء بصفة عامة ، وكفاءة أداء خبير الضرائب كمهني بصفة خاصة .

وإذا كانت كفاءة الأداء المهني تتأثر بمدى استيفاء خبير الضرائب للمتطلبات التي تؤهله لممارسة مهامة ، فإن كفاءة أدائه تتأثر أيضاً بعدد من العوامل البيئية المرتبطة بممارسة تلك المهام ، وحول هذه الأمور تدور الدراسة في هذا القسم من البحث ، وذلك من خلال ما سيرد في الفرعيتين التاليتين .

### أولاً : مفهوم الخبرة الضريبية :

يعرف الباحثون الخبرة من جوانب متعددة ، فقد تعرف الخبرة بأنها الأداء المتميز للمهام المتضمنة الوظائف المحددة التي يقوم بها الممارس المهني (٦) . كما تعرف الخبرة بأنها توافر هيكل إدراكي للذاكرة أكثر تكاملاً ، بحيث

المتميز والناجح للمهام المرتبطة بمجال المعرفة المحاسبية الضريبية .

هذا وإن كان مفهوم الخبرة الضريبية يعنى الأداء المتميز ، فإن الأداء المتميز من منظور المحاسبة الضريبية يتأثر بالعديد من العوامل ، وإلى تحديد الإطار الفكرى ( النظرى ) لهذه العوامل ينتقل الباحث إلى الفرعية التالية من هذا البحث .

### ثانياً : الإطار النظرى للعوامل المؤثرة فى كفاءة أداء خبير الضرائب :

يستلزم تحديد الإطار النظرى للعوامل المؤثرة فى الأداء المهنى الكفاءة لخبير الضرائب مراجعة المعرفة المحاسبية الضريبية المتاحة بشأن تحليل واختبار العلاقات التأثيرية بين المواصفات المهنية لخبير الضرائب والمتغيرات البيئية المؤثرة فى كفاءة أدائه ، وذلك لتحديد دور كل منها فى الوصول إلى الأداء المتميز للمهام الضريبية المتنوعة كما تنعكس على جودة الحكم المهنى وقرارات خبير الضرائب .

إلا أن المتبع للدراسات المحاسبية الضريبية على المستويين النظرى والتطبيقى يمكنه ملاحظة أن دراسة وتحليل العوامل المؤثرة فى كفاءة أداء الخبير الضريبى لم تحظ بالاهتمام المناسب من جانب المحاسبين وذلك بالرغم من تزايد اهتمام مجالات المعرفة الضريبية غير المحاسبية بهذا الموضوع الأمر الذى قد يفرض على الباحث الرجوع فى بعض الأحيان إلى هذه المجالات لاستقصاء محتوى الإطار الفكرى للعوامل المؤثرة فى كفاءة أداء خبير الضرائب

تحليل مفهوم الخبرة ينبغى أن يعكس الهدف العملى المتمثل فى تحسين كفاءة أداء المحاسبين المهنين لمهامهم ويعنى ذلك أن يركز الباحثون فى مجال المعرفة المحاسبية اهتمامهم على دراسة متغير الأداء فى المقام الأول حينما يكون هدف البحث المحاسبى هو تحسين كفاءة الأداء فى الممارسة المهنية العملية .

وفى رأى الباحث أن استخدام متغير الأداء بمفرده بصدد تحديد مفهوم الخبرة لا يعنى اغفال متغير المعرفة ، ذلك لأن دلالات مفهوم الخبرة من وجهة نظر الأداء تحمل ضمناً تأثير متغير المعرفة اللازمة للأداء المتميز ، حيث يفترض أن الخبراء المهنين من ذوى المستوى المعين من الخبرة لديهم نفس القدر من المعرفة اللازمة للأداء المتميز للمهام ، وهو ما يعنى أن الخبير المهنى يفترض ضمناً أنه يحمل فى ذاكرته مخزوناً من المعرفة يؤثر إلى حد كبير فى صياغة حكمه المهنى ، بالإضافة إلى أن المعرفة التى يكتسبها الخبير المهنى تتضافر مع القدرة الذاتية للخبير من أجل تحسين كفاءة أداء المهام المختلفة .

وعلى ذلك يمكن القول بأنه إذا كان متغير المعرفة قد ربط الخبرة بالمعلومات والمهارات المتخصصة ، فإنه يكون قد أكد ضمناً علاقة المعرفة بالأداء المتميز ، ويتفق ذلك مع تعريف الخبرة بدلالة متغير الأداء المتميز الذى المتميز الذى يتطلب توافر الخصائص الإدراكية التى تؤدى إلى إنجاز المهام بطريقة متميزة .

وعلى ضوء ما سبق يمكن تحديد مفهوم الخبرة الضريبية بأنها المقدرة على الأداء

تحقيقاً لهدف البحث .

واللوائح الضريبية أم لا (١٤) .

والملاحظ بالنسبة لتلك الدراسات أن صياغة مشكلة البحث كانت تعرض باعتبارها مشكلة اختيار ثنائية تقاضل بين إعداد الممول لإقراره الضريبي بنفسه أم أنه يفضل الاستعانة بممارس ضريبي للقيام بهذه المهمة ، الأمر الذي يمكن معه القول بأن اختيار تأثير المتغيرات الخاصة ببيئة عميل الخبير الضريبي في مجال تحسين كفاءة الأداء المهني الضريبي للخدمات والمهام الضريبية المتنوعة لم تكن موضع الاهتمام الكافي لتلك الدراسات .

وتعتبر الدراسة التي قام بها ( Bonner et al ) من أولى الدراسات التي وجهت نظر الباحثين في مجال المعرفة المحاسبية الضريبية إلى أهمية دراسة أثر العوامل المرتبطة ببيئة عميل خبير الضرائب في كفاءة أدائه (١٥) . وقد استرشدت هذه الدراسة ببعض الدراسات في مجال علم المراجعة التي استهدفت اختبار أثر طبيعة مهام المراجعة التي توكل إلى المراجع على أدائه المهني ، حيث لاحظ القائمون بالدراسة أنه تبين من تلك الدراسات وجود تأثير لخبرة المراجع في كفاءة وجود أدائه للمهام غير الروتينية مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية وتخطيط عملية المراجعة ، وقد خلصت إلى وجود علاقة طردية بين خبرة المراجع وأدائه للمهام غير الروتينية ، إذ أوضحت أنه كلما زادت خبرة المراجع كلما تحسن أدائه للمهام غير الروتينية (١٦) .

ولاختبار هذه الفرضية ركزت دراسة ( Bonner et al ) على بحث أثر الخبرة في أداء

ولما كان تحديد هذا الإطار يتطلب بداية تعيين المحاور الأساسية التي يجب الارتكاز عليها ، فقد رجع الباحث إلى الدراسات المتعلقة بعلم المراجعة التي استهدفت تحديد العوامل المؤثرة في كفاءة وجودة أداء المراجع ، وباستقراء هذه الدراسات اتضح أنها ارتكزت على ثلاثة محاور أساسية لتحقيق ما استهدفته ، حيث قامت بتقسيم العوامل المؤثرة في كفاءة أداء المراجع إلى ثلاث مجموعات هي :-

مجموعة العوامل المرتبطة ببيئة العميل ، مجموعة العوامل المرتبطة ببيئة عمل المراجع ، مجموعة العوامل المرتبطة بالمتغيرات الشخصية والذاتية للمراجع (١٧) . والتزاماً بهذا التقسيم يتم عرض الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة في كفاءة أداء خبير الضرائب على النحو التالي :

#### الدراسات المتعلقة ببيئة عميل خبير الضرائب :-

يتضح من استقراء المعرفة الضريبية بصفة عامة تركيز الدراسات التي تتعلق ببيئة عميل خبير الضرائب - وهي قليلة - إما على تأكيد أهمية الدور الوظيفي للخبير المهني الضريبي في تخفيض عوامل عدم تأكد الممول (١٨) ، أو تخفيض تكاليف القلق والوقت المرتبطة بإعداد الإقرار الضريبي والمراجعة من قبل الإدارة الضريبية (١٩) ، أو على محاولة الإجابة عن التساؤلات الخاصة بالمتغيرات المحددة لأنماط الممولين الذين يميلون إلى الاستعانة بخدمات خبير الضرائب ، وما إذا كان خبير الضرائب يعمل فعلاً على تحقيق الموازنة مع القوانين

بعملية وتحديد سبل حلها من بين العديد من بدائل الفرص المتاحة والمحتملة .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن المهام ( الخدمات الضريبية ) غير الهيكلية تلقى على خبير الضرائب عبئاً أكبر من العبء الذى تلقىه المهام الهيكلية ، لذلك فإن طبيعة الخدمات التى يوكلها العميل إلى خبير الضرائب تعتبر من العوامل المؤثرة على كفاءة أدائه .

هذا وإن كانت الدراسة السابقة قد اتفقت مع ما ورد فى دراسات علم المراجعة بشأن طبيعة المهام كعامل من العوامل المؤثرة فى كفاءة أداء خبير الضرائب فى مجال التخطيط الضريبى ، فإنه توجد عوامل أخرى ترتبط ببيئة العميل تناولتها أيضاً دراسات علم المراجعة لتوضيح أثرها على كفاءة أداء المراجع عند قيامه بعملية المراجعة ، ولعل أهم هذه العوامل هى :-

**حجم منشأة العميل :** حيث أوضحت بعض دراسات علم المراجعة وجود علاقة بين حجم منشأة العميل وبين الخطر المتلازم Inherent Risk لعملية المراجعة مما يترتب عليه اختلاف مستويات خبرة المراجع ارتباطاً بحجم منشأة العميل (١٧) .

**نوع نشاط العميل :** وجهت إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى نظر المراجعين نحو أهمية الفهم الدقيق لنوع وخصائص النشاط الذى ينتمى إليه العميل ، حيث يفيد هذا فى تحسين قدرتهم على اكتشاف الأخطاء الجوهرية المحتملة وتقييم الرقابة الداخلية لعميل (١٨) . كما أوضحت

مهمة التخطيط للضريبة على أرباح الشركات بالأخذ فى الاعتبار طبيعة ونوع المهمة المؤداة ، حيث تم تحديد سنوات أداء خبير الضرائب فى إطار المهام والخدمات التى يؤديها بافتراض مجموعة من العلاقات وفقاً للطبيعة الهيكلية للمهام التى تم التمييز بين نوعين منها على النحو التالى :-

**(أ) مهام مهيكلة Structured Tasks .** وهى المهام النمطية أو الروتينية التى تتسم بتوافر قواعد معيارية محددة للأداء يمكن للخبير المهنى الاسترشاد بإجراءاتها عند اتخاذ قراراته وإصدار حكمه المهنى ، وذلك دون الحاجة إلى الاعتماد على مستوى مرتفع من الخبرة المتخصصة نظراً لتوافر مستوى عال من المعرفة .  
ينعكس فى وضوح الأهداف وأساليب تحقيقها .

**(ب) مهام غير مهيكلة III Structured Tasks .** وهى المهام غير النمطية أو غير الروتينية التى تتسم بنقص المعلومات وعدم توافر قواعد وإجراءات معيارية محددة للأداء يمكن للخبر المهنى أن يسترشد بها ، مما يعكس انخفاض مستوى المعرفة حول طبيعة هذه المهام .  
يتمثل فى عدم وضوح وسائل وطرق تحقيق الأهداف المرجوة منها ويتطلب أداء هذا النوع من المهام مستوى عال من الخبرة المتخصصة لدى الخبير المهنى ألتزام توافرها لاتخاذ قراراته وإصدار أحكامه المهنية بالمقارنة بمهام النوع الأول ، وذلك كما هو الحال بالنسبة لمهمة التخطيط الضريبى التى تتطلب منه عمليات تبرير واستنتاج لبدائل المشاكل المتضمنة القضايا والحقائق الضريبية المتاحة المتعلقة

المشاكل القانونية Risk of Legal Probiems التي لها أبعاد ضريبية كلما تشابكت وتعمقت هذه القوانين وتعرضت للتعديلات المتكررة ، وهو ما قد يؤثر في كفاءة أداء خبير الضرائب .

### الدراسات المتعلقة ببيئة عمل خبير الضرائب ( طبيعة الانتماء الوظيفي )

اتجهت بعض الدراسات في مجال المعرفة المحاسبية الضريبية التي تناولت تحليل واختبار أثر العوامل المرتبطة ببيئة عمل خبير الضرائب في رفع مستوى كفاءة أداء الممارسة المهنية الضريبية إلى المفاضلة بين أسلوب تعيين خبير الضرائب داخل الهيكل التنظيمي للشركة أو استئجار الخدمات الضريبية من قبل مكاتب المحاسبة الخاصة أو الجمع بين الأسلوبين .

ويتبين من نتائج هذه الدراسات أن منها ما يجد أن أسلوب تعيين خبير الضرائب داخل الهيكل التنظيمي للشركة يؤدي إلى تحسين كفاءة أدائه للمهام الضريبية الموكلة إليه ، ومنها ما يجد أن أسلوب استئجار الخدمات الضريبية من مكاتب المحاسبة الخاصة يفضل عن أسلوب التعيين في هذا المجال (٢٠) .

وأمام عدم الاتفاق هذا تم مناقشة ثلاثة مداخل في المؤتمر الضريبي السنوي الحادي والثمانين لجمعية الضرائب الأهلية (National Tax Association ) المنبثقة عن المجمع الضريبي الأمريكي ( Tax Institute of America ) الذي انعقد سنة ١٩٨٨ في مدينة ( Columbus ) بهدف رفع مستوى كفاءة أداء الممارس المهني في مجال الضرائب ، وتتعلق المداخل الثلاثة بكيفية حصول العميل - خاصة الشركات كبيرة الحجم

العديد من الدراسات في علم المراجعة وجود علاقة مباشرة بين نوع نشاط العميل وبين ما يبيده المراجع من أحكام بشأن ما تتضمنه القوائم المالية من أخطاء جوهرية ، وخلصت إلى أن الأخذ في الاعتبار نوع منشأة الأعمال - منشأة صناعية ، تجارية ، خدمية ، مالية - يؤدي إلى إنجاز عملية المراجعة بكفاءة وفعالية (١٩) .

وإذا كانت دراسات علم المراجعة قد انتهت إلى وجود ارتباط بين حجم منشأة العميل ونوع نشاطه وبين كفاءة أدائه ، فإن الدراسات في مجال المحاسبة الضريبية لم تقدم دليلاً على أثر هذين العاملين في كفاءة أداء خبير الضرائب ، لذلك يرى الباحث أدرجهما ضمن الإطار النظري للعوامل المؤثرة في كفاءة أداء خبير الضرائب .

والى جانب العوامل التي تناولتها المناقشة السابقة ، فإنه - من وجهة نظر الباحث - توجد عوامل أخرى قد تؤثر في كفاءة أداء خبير الضرائب لعل أهمها ما يلي :-

### الشكل القانوني لمنشأة العميل :

يتناول هذا العامل دراسة تفاوت مستوى الخبرة ارتباطاً بالشكل القانوني لمنشأة العميل من حيث كونها شركة أموال أو شركة أشخاص أو منشأة فردية ، ومن حيث كونها شركة قابضة أو شركة تابعة ومن حيث كونها شركة محلية أو شركة أجنبية أو شركة متعددة الجنسيات .

### القوانين ذات العلاقات بنشاط منشأة العميل :

حيث يتطلب تحديد القوانين التي لها علاقة بنشاط منشأة العميل وتعيين آثارها الضريبية مستوى عالٍ من الخبرة ، إذ يفترض زيادة خطر

- على الخدمات الضريبية بجودة مرتفعة (٢١) .  
 فقد قامت دراسة (McVey) مدخل اختيار  
 خبير الضرائب من بين الخبراء الممارسين  
 بالمكاتب الخاصة ، وقدمت دراسة (Michael)  
 مدخل تعيين خبير الضرائب داخل الهيكل  
 التنظيمي أسوة بما تتبعه الشركات في تعيين  
 مراجعين داخليين ، وقدمت دراسة ( Laurence )  
 مدخل الاختيار والتعيين معاً .

وبمناقشة المداخل الثلاثة في المؤتمر  
 الضريبي سالف الذكر وجد اختلاف في الرأي  
 حول تأثيرها في كفاءة الأداء المهني لخبير  
 الضرائب يمكن عرضه على النحو التالي : -  
**الرأي الأول :** ويرى هذا الرأي أن اتباع  
 مدخل تعيين خبير الضرائب يؤدي إلى زيادة  
 كفاءة أدائه للأسباب التالية :

( أ ) أن وجود خبير الضرائب داخل الهيكل  
 الوظيفي للشركة يساعد في تحقيق  
 التوازن بين مطالب وضغوط كل من إدارة  
 الشركة التي ينتمى إليها بسبب دوره  
 الوظيفي في التنظيم الذي يهيئ المناخ  
 المناسب للعمل من خلال مراعاة ظروف  
 المكان ونوع النشاط والأداء ، وبين الإدارة  
 الضريبية التي ينتمى إليها بحكم الصلات  
 العلمية والعملية التي تربطه بمهنة معينة  
 ذات منهج خاص في التفكير والتعبير ،  
 ولغة مشتركة تنطوي على مفاهيم  
 ومصطلحات موحدة بما ينعكس على  
 تدعيم كفاءته المهنية في الممارسة العملية .  
 (ب) إن تعيين خبير الضرائب في وظيفة دائمة  
 بالتوظيف يعتبر أكثر اتساقاً مع المفهوم

الوظيفي لنوعية المهام القائمة بها ، بما  
 يضمن الحصول على الفوائد المهنية  
 المتوقعة منه ، حيث يقل أثر ضغط العمل  
 والغموض المحيط بنطاق عمله ويزيد من  
 خبرته وشعوره بالرضا والالتزام التنظيمي  
 لتفضيله المهام الثابتة التي تخفف من  
 توتره ، وذلك بالمقارنة مع مدخل الاستعانة  
 بخدمات خبير الضرائب التابع لأحد  
 مكاتب المحاسبة الخاصة التي تهدف إلى  
 مقابلة المعايير المهنية فقط والتي قد  
 تتعرض لضغوط سياسية تؤثر على الأداء  
 الفني لخبير الضرائب بسبب الصراع  
 المهني على كسب المساندة والدعم من قبل  
 الجهات المختلفة التي يمكن أن تتدخل في  
 عملية المفاضلة ومن ثم الاختبار من بين  
 مكاتب المحاسبة الخاصة التي تضم  
 خبراء في مجال الضرائب .

**الرأي الثاني :** ويرى هذا الرأي أن اتباع  
 مدخل اختيار خبير الضرائب التابع لأحد  
 مكاتب المحاسبة الخاصة يترتب عليه أن يكون  
 أداءه للمهام الموكلة إليه ذات كفاءة مرتفعة  
 للأسباب التالية :

( أ ) إن عدم وجود خبير الضرائب داخل  
 الهيكل التنظيمي للشركة وتآدية المهام  
 الموكلة إليه باستقلال يحول دون التعرض  
 للمشاكل التي تنشأ بين المهنيين والشركة  
 التي يعملون بها نتيجة البيروقراطية  
 الإدارية ومبادئها في السيطرة على  
 التنظيم وهو ما يتعارض مع طبيعة عمل  
 المهنيين (٢٢) .

الدراسة الذي اقتصر على ولاية (Virginia) فقط ، إلا أن هذه النتيجة أيدتها دراسات أخرى ، حيث تشير نتائج البحث الذي قام به (Geraci & Plourde) <sup>(٢٤)</sup> إلى أنه يفضل على المستوى العملي استخدام أسلوب تعيين خبير الضرائب داخل الهيكل الوظيفي للشركة للحصول على المزايا المهنية التي تزيد من فعالية وكفاءة وجودة أدائه للمهام الضريبية ، فضلاً عن تحقيق الاتساق في إنجاز هذه المهام خلال الفترات المتتالية ، وذلك بالمقارنة بأسلوب استئجار الخدمات الضريبية من أحد مكاتب المحاسبة الخاصة .

كما تؤيد أيضاً النتيجة التي خلصت إليها دراسة (Bowman & Mikesell) <sup>(٢٥)</sup> التي قام بها (Mikesell) <sup>(٢٥)</sup> والتي أجراها على عينة من الشركات في ولاية (Indiana) وإن كانت في اتجاه عكسي لدراسة (Geraci & Plourde) حيث أوضحت أن أسلوب استئجار الخدمات الضريبية من قبل مكتب متخصص يزيد من اتساق وانتظام وكفاءة أداء المهام الضريبية ، كما أوضحت أيضاً أنه في حالة وجود ضغوط لاستخدام أسلوب التعيين ، فإنه يمكن إدخال بعض التعديلات المعيارية التي تزيد من فعاليته كاشتراط فترة خبرة مهنية محددة لقبول التعيين إلى جانب وضع خبراء الضرائب المعينين في هيكل تنظيمي مستقل وتوفير نظام لما يتقاضونه من مرتبات ومكافآت يحق لهم نوعاً من الاستقلال الوظيفي .

**الدراسات المتعلقة بالمتغيرات الشخصية.**

**لخبير الضرائب :-**

(ب) خضوع بيئة الممارسة المهنية المحاسبية إلى ظاهرة المنافسة بين مكاتب المحاسبة لا تؤدي فقط إلى الحفاظ على جودة الخدمات المهنية ، ولكن أيضاً إلى تطوير تلك الخدمات والارتقاء بجودتها وتحسين كفاءة أدائها .

وعلى ضوء ما أسفرت عنه المناقشات من عدم الاتفاق هذا ، أوصى المؤتمر بإجراء المزيد من البحوث لمناقشة المدخل الملائم لحصول العميل على الخدمات الضريبية بجودة مرتفعة . وإزاء هذا قام (Bowman & Mikesell) <sup>(٢٦)</sup> بدراسة تجريبية استهدفت اختبار فرضية مؤداها أن تعيين خبير الضرائب داخل الهيكل الوظيفي للشركة يدعم كفاءته المهنية ويزيد من اتساق وانتظام أدائه للخدمات الضريبية ، وقد تمت الدراسة في ولاية (Virginia) حيث يوجد عدد من الشركات تحصل على الخدمات الضريبية عن طريق تعيين خبير ضرائب في وظيفة استشارية داخل الهيكل الوظيفي ، وعدد آخر من الشركات يعتمد في ذلك على خبراء الضرائب التابعين لمكاتب المحاسبة الخاصة ، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن طبيعة الانتماء الوظيفي لخبير الضرائب تظهر كمؤثر مؤثر في مدى اتساق حكمة وكفاءة أدائه خلال الممارسة المهنية في المجال الضريبي ، مما يبرز أهمية هذا العامل في رفع مستوى جودة وكفاءة حكمه المهني في الممارسة العملية .

وعلى الرغم من تأكيد الباحثين على أنه يتعدى منطقياً تميم هذه النتيجة اعتماداً على البيانات التجريبية المستقاة من مجتمع عينة

فى العوامل المؤثرة فى كفاءة أداء خبير الضرائب عدم إهمال الخصائص الإدارية التى تكون قاعدة المعرفة التى يكتسبها من خلال عمليتى التعليم والتدريب .

لذلك فقد استهدفت إحدى الدراسات فى مجال المحاسبة الضريبية <sup>(٢٨)</sup> بحث نوع المعرفة التى يحتاجها الممارس الضريبى لتحديد المشاكل المرتبطة بضريبة الشركات وكيفية اكتساب هذه المعرفة لتحسين أداء القائمين بمهمة التخطيط الضريبى ، وذلك من خلال دراسة تجريبية على عينة مكونة من ١١٢ ممارس ضريبى لا تقل سنوات الخبرة لكل منهم عن ثلاث سنوات فى مجال العمل الضريبى .

وقد أبرزت هذه الدراسة أن أداء الخبير الضريبى يتأثر بنوعين من المعرفة هما المعرفة الصريحة Declarative Knowledge والمعرفة الإجرائية Procedural Knowledge ويقصد بالأولى المعرفة التى تتعلق أساساً بحقائق ومفاهيم فى المجال الضريبى والتى بدونها لا يستطيع الممارس الضريبى التعرف على المشاكل الضريبية الهامة المتضمنة المهمة الموكلة إليه ، ويتم اكتساب هذا النوع من المعرفة بصفة أساسية عن طريق عملية التعليم الرسمية فى المجال الضريبى ، أما النوع الثانى من المعرفة المتمثل فى المعرفة الإجرائية فهى تتعلق بالقواعد الشرطية التى تحكم أداء المهام ويدونها يكون الأداء مقيداً بالاعتماد على مدخل التجربة والخطأ فى إنجاز المهمة الموكلة للممارس الضريبى ، ويتم اكتساب هذا النوع من المعرفة من خلال الخبرات المباشرة الناتجة عن

تفرض علاقة الخبير بمهنة معينة قدرأ من المسؤولية الشخصية على كفاءة الأداء المهنى . لذلك تهتم مجالات المعرفة المهنية ببحث الخصائص والصفات المهنية التى يجب أن تتوافر كشرط للممارسة المهنية بصفة عامة ، باعتبار أن ما تتسم به المهنة من خصائص ينعكس بالفعل على أعضائها فى شكل خصائص فردية يتصف بها هؤلاء الأعضاء ، وبالتالي تؤثر فى كفاءة أدائهم للمهام الموكلة إليهم <sup>(٢٩)</sup> .

وتوضح إحدى الدراسات المحاسبية <sup>(٣٠)</sup> أن مهنة المحاسبة تتسم بأربعة خصائص رئيسية هى : قاعدة حركية من المعرفة العلمية ، وقاعدة عريقة من الاخلاقيات المهنية ، وتنظيم مهنى على مستوى عال من الكفاءة والفاعلية والحساسية للظروف البيئية . وطالما ينتمى خبير الضرائب إلى مهنة المحاسبة التى تتطلب شروطاً محددة ومميزة للممارسة المهنية فى مجالاتها المتنوعة ، فإن عن المتغيرات الشخصية التى تؤثر فى أدائه ترتبط بالضرورة بالخصائص التى تتسم بها هذه المهنة .

وطبقاً للدراسة السابقة ، فإن نقطة البداية فى تحديد المواصفات المهنية اللزم توافرها فى المحاسب كخبير ضرائب تتطلب استيفاءه لخصائص إدراكية Cognitive تؤهله لأداء مهامه بكفاءة ، وهو ما سبق أن أشار إليه الباحث عند تعرضه لمفهوم الخبرة الضريبية فى بداية هذا القسم من البحث .

ومن هذا المنطلق ينبغى لأى دراسة تبحث



ومن أهم ما أبرزته هذه الدراسة أن الممارس الضريبي الحاصل على شهادة محاسب قانوني ( شهادة الزمالة ) CPA Certificate يكون لديه هيكل عام للمعرفة ينعكس على جودة وكفاءة أدائه المهني بالمقارنة بالممارس المهني الضريبي غير الحاصل على هذه الشهادة ، حيث أوضحت الدراسة أن الفئة الأولى من الممارسين المهنيين الضريبيين تكون أقدر على أداء المهام المرتبطة بإعداد الإقرارات الضريبية بما يحقق مصلحة عملائهم ، وذلك من خلال ما يلجأون إليه من المعالجات الضريبية المؤدية إلى تأجيل سداد الضريبة أو تخفيض احتمالات المراجعة . كما يمكنهم التعرف على المشاكل الضريبية التي تتطوّل عليها القضايا الضريبية الخاصة بعملائهم وإيجاد الحلول التي تخفّض العبء الضريبي أو ما يتعرضون له من جزاءات.

وإجمالاً خلصت هذه الدراسة إلى أن الممارس الضريبي الذي ينتمى إلى تنظيم مهني رسمي يكون لديه القدرة على أداء مهام لا يستطيع أدائها من ليس عضواً في تنظيم مهني رسمي ، ذلك لأن الأول يستفيد بما يوفره التنظيم المهني - الذي هو عضو فيه - من ممارسات تهدف أساساً إلى تطوير وتحسين الممارسة المهنية من خلال ما يضعه هذا التنظيم المهني من برامج للتعليم الفنى المستمر وبرامج للتدريب العملى والإشراف على تنفيذها ، وعقد الندوات والمؤتمرات فى المجالات المختلفة التى تدخل فى نطاق الممارسة المحاسبية المهنية .

وتأسيساً على ما تناولته هذه الفرعية من

التدريب والممارسة العملية للمهام الضريبية وما ينشأ عن هذه الممارسة من تغذية عكسية ، وقد أرجعت الدراسة التمييز بين هذين النوعين من المعرفة إلى نظرية التعليم التى تقرر أن التعليم يؤدى إلى المعرفة الصريحة ، وأن التدريب يؤدى إلى المعرفة الإجرائية .

وفى تحديدها لعلاقة نوعى المعرفة بكفاءة وجوده أداء الممارس الضريبي ، أوضحت الدراسة سאלفة الذكر وجود علاقة طردية بين المعرفة الصريحة وبين مقدرة الممارس الضريبي فى التعرف على عدد المشاكل الضريبية الهامة التى تتضمنها المهمة الموكلة إليه Knowing What ( أداء كمى ) . كما أوضحت أيضاً وجود علاقة طردية بين المعرفة الإجرائية وبين مقدرة الممارس الضريبي فى اختيار القواعد الشرطية المثلى لانجاز المهمة الموكلة إليه Knowing How ( أداء نوعى ) ، وخلصت إلى أن كلا من المعرفة الصريحة والمعرفة الإجرائية ترتبطان بعلاقة إيجابية لتحقيق درجة أكبر من الأداء الكفاء للمهام التى تتطلب اكتساب مهارات إضافية متخصصة فى نطاق الممارسة المهنية الضريبية وخصوصاً فى مجال التخطيط الضريبي الذى يعد من المهام الضريبية غير الروتينية .

ومن ناحية انتماء الممارس الضريبي لتنظيم مهني رسمي وأثره على مستوى كفاءة وفعالية أدائه قامت الإدارة الضريبية الأمريكية (IRS) (٢٩) بدراسة تجريبية على عينة من ١٧٧٢ ممارساً ضريبياً مهنياً تم تصنيفهم طبقاً للهيكل العام للمعرفة التى يجب اكتسابها للعمل فى المجال الضريبي .

بسبب تناولها الموضوع بصفة جزئية سواء على مستوى العوامل المؤثرة في كفاءة أداء خبير الضرائب أو على مستوى المهام التي يتولاها والتي لا تقتصر على مهمة التخطيط الضريبي ، لذلك يثور التساؤل حول أثر هذه العوامل مجتمعة على مختلف المهام التي يمكن أن يتولاها المحاسب كخبير ضرائب بخلاف مهمة التخطيط الضريبي كما اتضح أيضاً من عرض العوامل التي تضمنها الإطار النظري أن بعضها قد تناولته الدراسات في مجال علم المراجعة وقد كان لما توصلت إليه من نتائج تأثيرها الإيجابي في جودة وكفاءة أداء المراجع ، وإذا ما سلمنا بوجود اختلاف بين عمل المحاسب كمراجع وعمل المحاسب كخبير ضرائب ، سواء من حيث العلاقة التعاقدية التي تربط كل منهما بالعميل أو من حيث طبيعة المهام التي يقوم بها كل منهما (٣٠) ، فإنه يثور التساؤل حول تأثير هذه العوامل على كفاءة أداء المحاسب كخبير ضرائب .

كما اتضح كذلك من عرض العوامل التي انطوى عليها الإطار النظري أن بعضها لم تتناوله الدراسات السابقة بالرغم من توقع تأثيرها في كفاءة أداء المحاسب كخبير ضرائب . لذلك يثور التساؤل حول مدى صحة هذا التوقع .

وحتى يمكن الإجابة على التساؤلات الثلاثة المتتالية التي أوزدها الباحث على نحو ما سلف ، فإن الأمر يتطلب اختبار الإطار النظري للعوامل المؤثرة في كفاءة أداء المحاسب كخبير ضرائب والذي انتهى إليه هذا القسم من

البحث وتحقيقاً لهدفه فإنه يمكن استنباط الإطار النظري للعوامل المؤثرة في كفاءة أداء خبير الضرائب كما يلي :-

### ١ - عوامل ترتبط ببيئة عمل خبير الضرائب وهي :

- ١ / ١ طبيعة المهمة (الخدمة) الموكلة من قبل العميل .
- ٢ / ١ حجم منشأة العميل .
- ٣ / ١ نوع نشاط العميل .
- ٤ / ١ الشكل القانوني لمنشأة العميل .
- ٥ / ١ التشريعات ذات العلاقة بمنشأة العميل .

### ٢ - عوامل ترتبط بطبيعة الانتماء الوظيفي لخبير الضرائب وهي :

- ١ / ٢ تبعية خبير الضرائب وظيفياً لمنشأة العميل .
- ٢ / ٢ تبعية خبير الضرائب لأحد مكاتب المحاسبة الخاصة .

### ٣ - عوامل ترتبط بشخصية خبير الضرائب وهي :

- ١ / ٣ درجة التأهيل العلمي .
- ٢ / ٣ مستوى الخبرة المهنية .
- ٣ / ٣ الانتماء لتنظيم مهني رسمي .

وقد اتضح من عرض العوامل السابقة أن منها ما تناولته بعض الدراسات في مجال المحاسبة الضريبية ، وإن كانت حدودها اقتصرت على اختبار علاقة بعض هذه العوامل بكفاءة أداء خبير الضرائب لمهمة التخطيط الضريبي ، لذلك جاءت نتائجها غير شاملة

الدراسة وإلى هذا ينتقل الباحث إلى القسم الثاني الذى يختص بالدراسة الميدانية .

### القسم الثانى : -

#### الدراسة الميدانية

نتيجة لما توصل إليه الباحث فى القسم السابق من إطار نظرى للعوامل المؤثرة فى كفاءة أداء خبير الضرائب ، فإن هذا القسم يهدف إلى إجراء دراسة ميدانية فى البيئة العملية للممارسة المهنية الضريبية فى مصر . وذلك لاختبار قبول أو عدم قبول هذه العوامل من حيث تأثيرها فى كفاءة أداء خبير الضرائب للمهام الضريبية ، والأهمية النسبية لكل منها فى هذا المجال .

ولإتمام هذه الدراسة الميدانية فقد رأى الباحث ربط هذه العوامل بكفاءة أداء المحاسب كخبير ضرائب للمهام التى أظهرت دراسته الاستكشافية أنها تعتبر المهام (الخدمات) الأكثر تداولاً فى الممارسة الضريبية العملية وهى (٣١) .

١ - تصميم المجموعة الدفترية التى تفى بمتطلبات التشريع الضريبى ( الخدمة رقم ١) .

٢ - إعداد واعتماد الاقرارات الضريبية ( الخدمة رقم ٢) .

٣ - الاستشارات الضريبية ( الخدمة رقم ٣) .

٤ - تمثيل العميل أمام الإدارات الضريبية ( الخدمة رقم ٤) .

٥ - أعمال الخبرة الضريبية أمام المحاكم ( الخدمة رقم ٥) .

ولتحقيق أهداف الدراسة الميدانية يتم

عرض جوانبها وتحليل نتائجها على نحو ما سيرد فيما يلى :-

### أولاً : -

#### فروض الدراسة :

تأسيساً على الإطار النظرى والتساؤلات الثلاثة التى انتهت إليها الدراسة فى القسم السابق ، يمكن اشتقاق مجموعة من الفروض يمثل كل فرض منها عامل من العوامل التى تضمها الإطار النظرى للدراسة وذلك لأغراض التحليل الإحصائى تحقيقاً لهدف البحث على النحو التالى :

١ - فروض تتعلق بمتغيرات بيئة عمل المحاسب كخبير الضرائب :

من المتوقع أن تؤثر متغيرات بيئة عمل خبير الضرائب على كفاءة أدائه المهنى للمهام الموكلة إليه ، ويمكن صياغة العلاقات التأثيرية لهذه المتغيرات بفروض عدم كالتالى :

فرض ١ - ١ : لا تؤثر طبيعة المهمة ( الخدمة ) الموكلة للمحاسب كخبير ضرائب فى كفاءة أدائه المهنى لهذه المهمة .

فرض ١ - ٢ : لا يؤثر حجم منشأة العميل فى كفاءة الأداء المهنى للمحاسب كخبير ضرائب .

فرض ١ - ٣ : لا يؤثر نوع النشاط الذى ينتمى إليه العميل فى كفاءة الأداء المهنى للمحاسب كخبير ضرائب .

فرض ١ - ٤ : لا يؤثر الشكل القانونى لمنشأة العميل فى كفاءة الأداء المهنى للمحاسب كخبير ضرائب .

كخبير ضرائب بما إذا كان ينتمى إلى تنظيم مهني رسمي من عدمه .

ولما كانت القروض السابقة تهتم بالعلاقات التأثيرية للعوامل التي تتطوى عليها فى كفاءة أداء المحاسب كخبير ضرائب ، فإن المنطق يقتضى ترتيب العوامل التي يثبت تأثيرها وفقاً لأهميتها النسبية فى إنجاز المهام التي توكل للمحاسب كخبير ضرائب والتي حددها الباحث فى خمس مهام . حيث من المتوقع أن تختلف الأهمية النسبية لكل من حيث تأثيره فى كفاءة أداء المحاسب كخبير ضرائب باختلاف طبيعة المهمة الموكلة إليه .

### ثانياً : إجراءات الدراسة :

لاختبار فروض الدراسة توصلنا لنتائجها قام الباحث بدراسة ميدانية يعرض إجراءاتها على النحو التالى :

#### ١ - مجتمع الدراسة واختيار العينة :

تحدد مجتمع الدراسة من المحاسبين الممارسين للمهام الضريبية فى مكاتب المحاسبة الخاصة ، ، وقد تم تحديد حجم العينة حكماً بعدد (٦٧) ممارساً تم اختيارهم عشوائياً .

#### ٢ - مدخل الدراسة :

تم استخدام مدخل التجريب العملى Empirical Approach الذى يقوم على البيانات المجمعة التى يتم الحصول عليها من الواقع العملى باعتباره المدخل الأكثر شيوعاً فى إجراء الدراسات التى عرضها الباحث فى القسم الأول من هذا البحث وذلك بالرغم من تعرضه

فرض ١ - ٥ : لا تؤثر التشريعات التى تحكم عمل منشأة العميل فى كفاءة الأداء المهني للمحاسب كخبير ضرائب .

٢ - فروض تتعلق بمتغيرات طبيعة الانتماء الوظيفي للمحاسب كخبير ضرائب :

من المتوقع أن تتأثر الكفاءة المهنية لخبير الضرائب فى أداء المهام الموكلة إليه بحسب ما إذا كان موظفاً بمنشأة العميل أو يمارس عمله باستقلالية . ويمكن صياغة هذه العلاقة بفرضى عدم كالتالى :

فرض ٢ - ١ : لا تؤثر تبعية خبير الضرائب وظيفياً لمنشأة العميل فى كفاءة أدائه المهني .

فرض ٢ - ٢ : لا تؤثر تبعية خبير الضرائب لأحد مكاتب المحاسبة الخاصة فى كفاءة أدائه المهني .

٣ - فروض تتعلق بالمتغيرات الشخصية للمحاسب كخبير ضرائب :

من المتوقع أن تتأثر كفاءة الأداء المهني للمحاسب كخبير ضرائب بمتغيرات شخصيته المهنية ، ويمكن صياغة هذه العلاقة التأثيرية لهذه المتغيرات بفروض عدم كالتالى :-

فرض ٣ - ١ : لا تؤثر درجة التأهيل العلمى للمحاسب كخبير ضرائب فى كفاءة أدائه المهني .

فرض ٣ - ٢ : لا تؤثر الخبرة السابقة للمحاسب كخبير ضرائب فى كفاءة أدائه المهني .

فرض ٣ - ٣ : لا تتأثر كفاءة أداء المحاسب

رقم (٢) يمكن عرض نتائج اختبار فروض الدراسة بالنسبة لكل من الخدمات الضريبية الخمسة محل الدراسة في الجدول رقم (٣) التالي :

لبعض الانتقادات (٢٢) التي حاول الباحث التغلب على الكثير منها بالمقابلات الشخصية مع بعض المشاركين من عينة الدراسة .  
وعلى ضوء ما سبق واستناداً إلى قيم (Z) المحسوبة التي يظهرها الجدول (٢-٢) بالملحق

### جدول رقم (٣)

نتائج اختبار فروض الدراسة بالنسبة لكل خدمة ضريبية

نتيجة اختبار الفحص					الرمز القرض	المتغير الذي يمثل الفرض
الخدمة رقم (٥)	الخدمة رقم (٤)	الخدمة رقم (٣)	الخدمة رقم (٢)	الخدمة رقم (١)		
						١ - متغيرات بيئة عمل خبير الضرائب
القبول	القبول	الرفض	القبول	الرفض	١ - ٢	حجم منشأة العميل
الرفض	الرفض	الرفض	الرفض	الرفض	١ - ٣	نوع نشاط العميل
الرفض	الرفض	الرفض	القبول	القبول	١ - ٤	الشكل القانوني لمنشأة العميل
الرفض	الرفض	الرفض	الرفض	الرفض	١ - ٥	التشريعات ذات العلاقة بمنشأة العميل
						٢ - متغيرات طبيعة الانتماء الوظيفي لخبير الضرائب
القبول	القبول	القبول	القبول	القبول	٢ - ١	تبعية خبير الضرائب وظيفياً لمنشأة العميل .
الرفض	الرفض	الرفض	القبول	القبول	٢ - ٢	تبعية خبير الضرائب لمكتب محاسبة خاص .
						٣ - المتغيرات الشخصية لخبير الضرائب
الرفض	الرفض	الرفض	الرفض	الرفض	٣ - ١	درجة التأهيل العلمي .
الرفض	الرفض	القبول	القبول	القبول	٣ - ٢	مستوى الخبرة السابقة .
الرفض	الرفض	الرفض	القبول	القبول	٣ - ٣	الانتماء لتنظيم مهني رسمي .

وتشير النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (٣) إلى ما يلي :-

جدول رقم (٤)  
ترتيب الأهمية النسبية لأثر عوامل الدراسة  
في كفاءة أداء الخدمات الضريبية

ترتيب الأهمية النسبية للعامل					العوامل
الخدمة رقم (١)	الخدمة رقم (٢)	الخدمة رقم (٣)	الخدمة رقم (٤)	الخدمة رقم (٥)	
الرابع	السابع	الثامن	الثامن	الثامن	أولاً : عوامل بيئة عمل خبير الضرائب . حجم منشأة العميل نوع النشاط الذي يزوله العميل الشكل القانوني لمنشأة العميل التشريعات ذات العلاقة بمنشأة العميل
الثاني	السادس	السادس	السابع	السابع	
المسابع	الخامس	السابع	السادس	السادس	
الثالث	الأول	الخامس	الخامس	الخامس	
التاسع	التاسع	التاسع	التاسع	التاسع	ثانياً : عوامل طبيعة الانتماء الوظيفي . تبعية خبير الضرائب وظيفياً لمنشأة العميل . تبعية خبير الضرائب لمكتب محاسبة خاص .
السادس	الثاني	الثالث	الأول	الرابع	
الأول	الرابع	الأول	الثالث	الثاني	ثالثاً : العوامل الشخصية لخبير الضرائب درجة التأهيل العلمي . مستوى الخبرة السابقة . الانتماء لتنظيم مهني رسمي .
الخامس	الثامن	الثاني	الثاني	الأول	
الثامن	الثالث	الرابع	الرابع	الثالث	

تضي متطلبات التشريع الضريبي ، يلاحظ أن العوامل التي أثبتت اختبار الفروض المتعلقة بها عدم تأثيرها قد احتلت مراكز متأخرة من حيث أهميتها النسبية في كفاءة أداء خبير الضرائب لتلك الخدمة

وتكشف النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (٤) عما يلي :-

(أ) بالنسبة لترتيب الأهمية النسبية للعوامل التي تؤثر في كفاءة أداء خبير الضرائب لخدمة تصميم المجموعة الدفترية التي

فلقد جاء ترتيبها في المراكز المتقدمة وإن كان عامل التأهيل العلمي احتل المركز الرابع وهي نتيجة تتمشى مع ما سبق الإشارة إليه من أن تأثيره يرتبط بالحالات التي يتطلب فيها القانون اعتماد الإقرار الضريبي من أحد المحاسبين القانونيين ، ولذلك جاء عامل الانتماء لتنظيم مهني رسمي في المرتبة الثالثة حيث في مثل هذه الحالات يتم إنجاز هذه المهمة بواسطة أحد مكاتب المحاسبة الخاصة وهو العامل الذي جاء ترتيبه في المركز الثاني وذلك لضمان أداء هذه الخدمة بمستوى عال من الكفاءة الذي يتأثر بدرجة كبيرة بالتشريعات التي تحكم نشاط العميل وهو العامل الذي جاء ترتيبه في المركز الأول .

(ج) بالنسبة لترتيب الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في كفاءة أداء خبير الضرائب لمهمة الاستشارات الضريبية حصلت العوامل الشخصية لخبير الضرائب على أسبقية ملحوظة في الترتيب ، وذلك بسبب الطبيعة غير الروتينية لتلك المهمة ، ولما كانت هذه العوامل عادة ما تتوفر بالشكل الذي يحقق كفاءة الأداء في أشخاص يمارسون المهنة باستقلال ، فإن عامل تبعية خبير الضرائب بمكتب محاسبة خاص جاء أيضاً في ترتيب متقدم .

(د) بالنسبة لترتيب الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في كفاءة أداء خبير الضرائب لمهمة تمثيل العميل أمام الإدارات الضريبية

أما العوامل التي أثبت اختبار الفروض تأثيرها في كفاءة أداء خبير الضرائب عند إنجازها ، فلقد جاءت درجة التأهيل العلمي كأول العوامل من حيث أهميتها في أداء خبير الضرائب لتلك الخدمة ، بينما جاء مستوى الخبرة في المرتبة الخامسة نظراً لطبيعة تلك الخدمة التي تتصف بأنها روتينية كما سبق الإشارة ، أما العوامل المرتبطة ببيئة خبير الضرائب باستثناء الشكل القانوني ، فلقد احتل نوع النشاط الذي تزاوله المنشأة المرتبة الثانية . إذ بالرغم من وجود جانب ملزم من قبل بعض القوانين فيما يتعلق بالدفاتر والتقارير ، إلا أنه توجد أنواع من الأنشطة تستوجب إمساك دفاتر وإعداد تقارير بالإضافة إلى تلك التي تلزمها بها القوانين . لذلك أتى عامل التشريعات التي تحكم نشاط المنشأة في المرتبة الثالثة يليه عامل حجم المنشأة باعتباره أقل عوامل بيئية عميل خبير الضرائب تأثيراً في كفاءة أدائه لخدمة تصميم المجموعة الدفترية التي تفي بمتطلبات التشريع الضريبي .

(ب) بالنسبة لترتيب الأهمية النسبية للعوامل التي تؤثر في كفاءة أداء خبير الضرائب لخدمة إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية يلاحظ أيضاً أن العوامل التي أثبت اختبار الفروض المرتبطة بها عدم تأثيرها ظهرت في مراكز متأخرة في ترتيب الأهمية النسبية ، أما العوامل التي ثبت تأثيرها

## خلاصة البحث

### ومجالات لدراسات مقترحة

اهتمت الدراسة فى هذا البحث بموضوع على جانب كبير من الأهمية لتطوير وإثراء الممارسة المهنية فى جانب المجال الضريبي ، حيث استهدف البحث محاولة الكشف عن العوامل التى تؤثر فى كفاءة أداء المحاسب كخبير ضرائب للمهام الضريبية التى توكل إليه ، واختبار هذه العوامل لتحديد موقف الممارسة المهنية فى البيئة المصرية من تأثير تلك العوامل فى كفاءة أداء الخدمات الضريبية الأكثر تداولاً فى الواقع العملى ، وتحقيقاً لهذا الهدف فلقد تناول البحث فى **قسمه الأول** تحديد مفهوم الخبرة الأكثر ملائمة للبحث فى مجال المحاسبة الضريبية ، وقد اتضح أن هذا المفهوم يدور جوهره حول الأداء المتميز الذى يتأثر بعوامل عديدة ، وعن طريق الاستقراء والتحليل لبعض الدراسات تم استنباط إطار نظرى للعوامل التى يفترض تأثيرها فى كفاءة أداء خبير الضرائب ، وقد تضمن هذا الإطار ثلاث مجموعات من العوامل ، انطوت المجموعة الأولى على العوامل المرتبطة ببيئة عمل خبير الضرائب ، وقد احتوت على خمسة عوامل .

وحيث تحدد فى **القسم الأول** الإطار النظرى للعوامل التى يفترض تأثيرها فى كفاءة أداء خبير الضرائب ، فقد انتقل الباحث فى **القسم الثانى** إلى تقييم ايجابية هذا الإطار النظرى بدلائل ميدانى يؤيد افتراضه بتأثير ما انطوى عليه من عوامل فى كفاءة أداء خبير الضرائب عند انجازه لأحدى الخدمات

ولهمة أعمال الخبرة الضريبية أمام المحاكم يتضح اتفاق هذا الترتيب بالنسبة للمهتمين وإن كانت العوامل الشخصية لخبير الضرائب جاءت فى ترتيب متقدم بالنسبة للمهمة الثانية خصوصاً عامل مستوى الخبرة الذى أتى فى المركز الأول يليه درجة التأهيل العلمى ثم الانتماء لتنظيم مهنى رسمى فهى عوامل على درجة كبيرة من الأهمية من حيث أثرها فى كفاءة أداء مهمة أعمال الخبرة الضريبية أمام المحاكم .

هذا وبمقارنة اتجاه ترتيب عوامل الدراسة التى يتضمنها الجدول رقم (٤) والتى توضح وجهة نظر المشاركين فيما يتعلق بالأهمية النسبية لأثر هذه العوامل فى كفاءة أداء خبير الضرائب للخدمات الضريبية - يتضح توافق هذا الاتجاه مع نتيجة اختبار فروض الدراسة التى يتضمنها الجدول (٢) والتى توضح وجهة نظر المشاركين فيما إذا كانت تلك العوامل تؤثر فى كفاءة أداء خبير الضرائب للخدمات الضريبية أم لا ، وبذلك يستتج بالدليل الإحصائى المصدق التوافقى Consistency Convergent Validity والثبات فى الإجابات التى أعطاها المشاركون فى الدراسة وهو ما يمكن به الحكم على صدق ما توصل إليه التحليل الإحصائى من نتائج.



أساسية هي : نوع نشاط العميل ،  
التشريعات ذات العلاقة بمنشأة العميل ،  
درجة التأهيل العلمى لخبير الضرائب ،  
بينما العوامل الخمسة الأخرى يختلف  
تأثيرها باختلاف طبيعة الخدمة  
الضريبية الموكلة إلى خبير الضرائب من  
حيث كونها روتينية أم غير روتينية .

٣ - بالرغم من تأثير كفاءة أداء خبير  
الضرائب بالعوامل التى حددتها الدراسة  
، فإنها لا تتساوى فى درجة أهميتها  
النسبية إذ أن منها ما يأتى فى ترتيب  
متقدم من حيث أهمية تأثيره فى كفاءة  
أداء خبير الضرائب لخدمة ضريبة معينة  
، بينما يأتى هو نفسه فى ترتيب متأخر  
من حيث أهمية تأثيره فى كفاءة أداء  
خبير الضرائب لخدمة ضريبة أخرى .

٤ - لم يتضح تأثير عامل تبعية خبير  
الضرائب وظيفياً للمنشأة التى يؤدى إليها  
الخدمة الضريبية ، كما أتى فى المركز  
الأخير لترتيب الأهمية النسبية للعوامل  
المؤثرة فى كفاءة أداء خبير الضرائب  
للخدمات الضريبية محل الدراسة . ولعل  
السبب فى ذلك يرجع إلى أن الدراسة  
الميدانية قد تم إجراؤها على عينة من  
الممارسين للمهام الضريبية الذين ينتمون  
وظيفياً لمكاتب محاسبة خاصة ، مما يحد  
من إمكانية تعميم نتائجها ، وهو ما يشير  
إلى ضرورة وأهمية قيام الباحثين لعمل  
دراسات مشابهة على نوعية أخرى من  
الممارسين لمهام الضريبة سواء العاملين  
فى الإدارات المالية بالشركات أو العاملين

الضريبية التى توكل إليه ، والتى حددتها  
الدراسة الاستكشافية بخمس خدمات ، وقد  
تطلب الحصول على هذا الدليل إجراء دراسة  
ميدانية على عينة من المحاسبين الممارسين  
للخدمات الضريبية فى عدد من مكاتب  
المحاسبة الخاصة للحصول على آرائهم من  
خلال قائمة استقصاء احتوت على مجموعة من  
الأسئلة يتعلق كل منها بتحديد مدى تأثير كل  
عامل من عوامل الدراسة فى كفاءة أداء خبير  
الضرائب لكل خدمة من الخدمات الضريبية  
الخمس ، ودرجة أهميته النسبية فى هذا  
التأثير ، وقد تم إجراء التحليلات الإحصائية  
الملائمة على البيانات التى أسفرت عنها تفرغ  
إجابات المشاركين فى الدراسة فى كشوف  
توضح تكرارات الآراء فى العوامل المؤثرة فى  
كفاءة أداء خبير الضرائب ، وكذلك قيم  
تكرارات الآراء فى ترتيب الأهمية النسبية  
لتأثير تلك العوامل ، وعلى ضوء ما أسفرت عنه  
نتائج التحليل الإحصائى لبيانات الدراسة  
الميدانية يخلص هذا البحث إلى ما يلى :-

١ - تتأثر كفاءة أداء خبير الضرائب للمهام  
الضريبية بالعديد من العوامل حصرتها  
الاختبارات الإحصائية فى ثمانية عوامل  
هى : حجم منشأة العميل ، نوع النشاط  
الذى يزاوله العميل ، تبعية خبير  
الضرائب وظيفياً لمنشأة العميل ، تبعية  
خبير الضرائب لمكتب محاسبة خاص ،  
درجة التأهيل العلمى ، مستوى الخبرة  
السابقة ، الانتماء لتنظيم مهنى رسمى .

٢ - تتأثر كفاءة أداء خبير الضرائب للخدمات  
الضريبية بصفة عامة بثلاثة عوامل

(٥) أنظر على سبيل المثال :

- M. Gibbins, "Propositions about the Psychology of Professional Judgment in Public Accounting". *Journal of Accounting Research* (No 22, 1984). PP. 103 - 125 ; J. R. Anderson "Acquisition of Cognitive Skill". *Psychological Review* ( No. 89, 1982 ), PP. 369 - 406
- (6) Michael S. Schadeewald " Discussion of Expertise in Corporate Tax Planning : The Issue Identification Phase " *Journal of Accounting Research* (Vol. 30 Supplement, , 1992). P. 29.
- (7) F. Choo and K. T. Trotman " The Relationship Between Knowledge Structure and Judgements for Experienced and Inexperienced Auditors", *The Accounting Review* (July, 1991 ). P. 466.
- (8) J. Bedard " Expertise in Accounting Myth Or Reality ?" *Accounting, Organization and Society* ( January 1989). , P. 115.
- (9) J. S. Davis and I. Solomon, "Experience, Expertise and Expert - Performance Research in Public Accounting, " *Journal of Accounting Literature* ( No. 8, 1989 ), pp. 150 - 164.
- (10) Ibid, pp. 159 - 162 .

(١١) اعتمد الباحث في ذلك على :

A. H. Ashton, Experience and error Frequency Knowledge as Potential determinants of audit expertise", *The Accounting Review* (April, 1991 ), PP. 218 - 239 ; R. Libby and D. Fredrice, Expertise and Ability to Explain Audit Findings", *Journal of Accounting Research* (Autumn, 1990 ), PP. 348 - 67 ; D. Frederick, and R. Libby, "Expertise and Auditors Judgement of Conjunctive events", *Journal of Accounting Research* ( Autumn, 1986 ). PP. 270- 290 .

(١٢) انظر إلى ذلك في :

P. J. Beck et al., " The Role of Tax Practitioners in Tax Reporting : A Signalling Game, :mimco. ( University of Illinois, 1989 ) .

بمصلحة الضرائب .

- ٥ - اقتصرت الدراسة في تحديدها للعوامل الشخصية لخبير الضرائب التي تؤثر في كفاءة أدائه على العوامل ذات البعد المعرفي Cognitive ، لذلك فإن تقصي العوامل ذات البعد السلوكي يعد مجالاً يستحق الدراسة والبحث .
- ٦ - إذا كانت الدراسة قد أثبتت تأثير كفاءة أداء خبير الضرائب بعدد من العوامل البيئية عند انجازه للمهام التي توكل إليه ، فإنه قد تختلف كفاءة الأداء بين خبير ضرائب وآخر باختلاف إدراك كل منهما لتلك العوامل البيئية ، الأمر الذي يستلزم وجود مؤشرات موضوعية لقياس كفاءة أداء خبير الضرائب ، وهو ما يمثل مشكلة بحثية تستحق الدراسة .

### هوامش البحث ومراجعته

- (1) Brian Erard " Taxation With Representation : An Analysis of The Role of Tax Practitioners in Tax Compliance" *Journal of Public Economics* (September, 1993), P. 163.
- (2) Sarah E. Bonner, et al., "Expertise in Corporate Tax Planning : The Issue Identification Stage", *Journal of Accounting Research* (Vol,30 Supplement, 1992), P. 1.
- (3) Richard Hall, " Some Organizational Considerations in The Professional Organizational Relationship", *Administrative Science Quarterly* (Vol. 12, 1967), P. 43.
- (4) M. Blumenthal and J. Stemrod "The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax Systems : A Second look after Tax reform" *National Tax Journal* (Vol. 45 , 1992), PP. 188.

The Internal Control Structure in a Financial Statement Audit ( AICPA, 1988)

(١٩) من أمثلة هذه الدراسات :

A. H. Ashton. op. cit., pp. 218 - 39: J. Ham et al., "An Empirical Study of Error Characteristics in Accounting Populations", The Accounting Review : ( July. 1985 ), PP. 387 - 406 ;

عبدالحاميد عبدالمعتم عقد . « نحو نموذج وصفي لعوامل الأداء في المراجعة : المجلة العلمية لكلية التجارة ( جامعة اسبويل ، العدد الخامس ، سنة ١٩٨٤ ) » ص ١ - ٢٤ .

(٢٠) تم تجميع عدد كبير من الأبحاث المتعلقة بهذا الموضوع في :

John H. Bowman & John L. Mikesell, "Elected Versus Appointed Assessors and the Achievement of Assessment Uniformity". National Tax Journal ( June, 1989 ). PP. 187 - 88.

(٢١) اعتمد الباحث في ذلك أساساً على :

Ibid, pp. 181 - 89.

(22) J. Raelim. The Salaried Professionals (New York: Paeger 1984 ), pp. 1 - 27.

(23) John H. Bowman & John L. Mikesell, op. cit., pp. 181 - 89.

(24) Vincent Geraci J. & James L. Plourde, "The Determinants of Uniform Property Tax Assessment", Assessor's Journal (December, 1976 ) pp 235 - 51.

(25) John J. Mikesell, "Privatization in Public Financial Administration : Quality Effects of Property Tax Assessment Contracting", Public Administration Quarterly (Spring, 1987 ) , pp. 101 - 16.

(26) Richard Hall, op. cit., pp. 40 - 51.

(٢٧) عبدالحاميد عبدالحام مرعي ، « التكلفة البديلة للتخلف المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر » مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية (كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الثاني ، سنة ١٩٨١ ) ص ٥٢ - ٥٢ .

(28) Sarah E. Bonner et al., op. cit., pp. 1 - 27.

(29) Internal Revenue Service, Survey of Tax Practitioners and Advisors : Summary of Results by Occupation ( IRS Research Division, Washington, Dc, 1987).

(١٢) انظر إلى ذلك في :

J. F. Reinganum and L. L. Wilde. " Equilibrium: Enforcement and Compliance in the Presence of Tax Practitioners " Journal of Law. Economic, and Organization (No. 7 , 1991 ). PP. 163- 81 .

(١٤) انظر إلى ذلك في :

J. A. Dubin et al., " The Demand for Tax Return Preparation Services, Review of Economics and Statistics, (No. 74, 1992 ) , PP. 75- 82 . J. Slemrod, " The Return to Tax Simplification : An Econometric Analysis " . Public Finance Quarterly (No. 17, 1989 ). PP. 2- 27 .

(15) Sarah E. Bonner et al., Op. cit., 1 - 139.

(١٦) انظر تفصيلات ذلك على سبيل المثال في :

S. E. Bonner, "Experience Effects in Auditing : The Role of Task - Specific Knowledge, " The Accounting Review ( January, 1990 ), PP. 72 - 92 ; W. Messier, " The Effect of Experience and Firm Type on Materiality / Disclosure Judgements, " Journal of Accounting Research, ( Autumn, 1983), PP. 611- 18 ; B. Gaumnitz et al., " Auditor Consensus in Internal Control Evaluation and Audit Program Plannin, " Journal of Accounting Research, (Autumn, 1982), PP. 758- 65 .

(١٧) انظر على سبيل المثال :

Karl Hackenbrack, " The Effect of Experience with Defferent Sized Clients on Auditor Evaluations of Fraudulent Financial Reporting Indicators", Auditing: A Journal of Practice & Theory, ( Spring, 1993), PP. 99- 110 ; Mark E. Hasking, "Client Environment: An Examination of Auditors Perceptions; " The Accounting Review (July 1987), pp. 542 - 63

(١٨) انظر إلى ذلك في :

AICPA. Statement on Auditing Standards No. 47 : Audit Risk and Materialit in Conducting on Audit (AICPA, 1983) ; Statement on Auditing Standards No. 53 : The Auditors Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities (AICPA, 1988) ; Statement on Auditing Standards No. 55 : Consideration of

lishing Co., 1965 ) pp. 252 - 261.

(٣١) الأرقام التي بين الأقواس أوردها الباحث بداية لاستخدامها في عرض نتائج الدراسة الميدانية ولا تعنى أى ترتيب لتلك الخدمات .

(٣٢) انظر هذه الانتقادات فى : -  
محمد عباس بدوى ، « نحو استراتيجية ملائمة للبحث السلوكى فى مجال المحاسبة الضريبية بالتركيز على سلوك الممول » المجلة المصرية للدراسات التجارية ( كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد السادس ، سنة ١٩٩١ ) ص ٣٢٣ - ٣٢٥ .

(٣٣) انظر فى : امتثال محمد حسن وآخرين ، مبادئ الإحصاء ( الإسكندرية ، قسم الإحصاء والرياضة والتأمين ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ١٩٩٢ ) ص ٣٩٨ - ٤١٥ .

(٣٠) تتسم العلاقة التعاقدية التى تربط خبير الضرائب بعمله بأنها تولد التزاماً مستمراً Continuing Obligation يستوجب أن يقوم خبير الضرائب بإرشاد وإخطار عميله بأحدث التبدلات وآخر التطورات التى تلحق بالتشريع الضريبى ، بينما المراجع العادى يتماقد سنوياً مع عميله وتنتهى مهمته بتقديم تقريره عن حساباته وقوائمه المالية السنوية .

وبالنسبة لطبيعة المهام التى يقوم بها كل منهما ، فإن خبير الضرائب تقع عليه مهمة تحسين المركز الضريبى لعميله ، بينما ينبغى على المراجع أن يكون محايداً فيما يديه من رأى فى تقريره . انظر ذلك فى :

Robert D. Ready. " Legal Responsibility of Tax Practitioners " in Johnson & Bras-seaux (ed.) Readings in Auditing Second Edition ( Cincinnati, south western Pub-



## شركة بيع المصنوعات المصرية خطوات رائدة على طريق التميز

**أضخم أوكازيون صيفى**  
**بمستوى جماهيرى يلبى كل الرغبات**

**خصومات تصل ٧٠٪ لجميع الأقسام**



**فرص لعشاق الأناقة ومفاجآت للبيت العصري وكل تروسين**  
**بيع المصنوعات المصرية ...**

**الاسم الذى يعتز به الملايين**



تمثل

## شركة مصر / شبين الكوم للغزل والنسيج صناعة الغزل والنسيج

- واجهة مصر الصناعية المتقدمة في هذا المجال - وتلك الحقيقة يؤكدها حجم ونوعية إنتاجها من الغزل وكذلك الإقبال المطرد الذي يلاقيه إنتاجها من هذه الغزول في أسواق العالم شرقاً وغرباً .
- والشركة تضرر بإنتاجها المتطور والمتنوع من الخيوط : السميكة - والمتوسطة - والرفيعة وكلها تتطابق وأرقى المواصفات العالمية .
- قطن - ١٠٠ %
- الطرّف المفتوح : من نمرة ٨ إلى نمرة ١٨ ( O . E ) .
- الغزل الحلقي : من نمرة ٢٤ إلى نمرة ٤٠ مسرحة وممشطة مفردة ومزوية للنسيج والتريكو .
- ومن النمر الرفيعة : من نمرة ٥٠ إلى ٩٤ ممشطة مفردة ومزوية للنسيج والتريكو .
- خيوط الحياكة : من نمرة ٢٠ إلى نمرة ٩٤ .
- الخيوط المخلوطة :
- بوليستر / قطن ، بوليستر / شيكورز .
- من نمرة ١٨ إلى نمرة ٤٠ مسرحة للنسيج والتريكو مفردة ومزوية .
- خيوط الشانوهات بأنواعها المختلفة .
- الإكريلك :

وقد أضافت إلى إنتاجها المتميز من القطن والمخلوط والطرّف المفتوح خطاً جديداً لإنتاج الآتي :

- غزل الإكريلك : من نمرة ٢٨ متري إلى ٥٠ نورمال وهى بالك نسيج أو تريكو بالنظام الصوفى .
- غزل الإكريلك قطن / قطنى ٥٠ / ٥٠

وتتفرز أسواق الشركة أسواق أوروبا وآسيا حيث تقوم بتصدير معظم إنتاج مصانعها من خيوط الغزول المختلفة إلى مجموعة دول الاتحاد الأوربي - وبقوى دول أوروبا الغربية - وأسواق دول أوروبا الشرقية - وأسواق الولايات المتحدة الأمريكية - كندا - اليابان - تايبان - وسوريا - قبرص - تركيا - لبنان .

الإدارة والمصانع : شبين الكوم

برقياً : شبينكس .

تليفون : ٣١٤٠٠٠ - ٣١٤٢٠٠ - ٣١٤٣٠٠ ( ٠٤٨ )

المكاتب :- الإسكندرية ت : ٤٨٣٣١٨٤ - ٤٨٦٥٣٦

- القاهرة ت : ٣٥٤٠٤٩٧

Fax : ( 048 ) 314100

# استخدام الأسرانيبيات الضريبية في أحداث النكيف الهيكلي لتحديث مصر

سمير سحر مرقص

مدير عام بمصلحة الضرائب

زميل جمعية الضرائب المصرية ♦ زميل الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب  
عضو جمعية الضرائب الدولية ♦ مدرس بالجامعات المصرية "سابقاً"

## مقدمة -

إن أى دراسة متأنية لتحديث مصر لا يمكن فصل الأثر الضريبى عنها فهو يمكن أن يكون ذا شق إيجابى لأثره على الادخار والاستثمار والتنمية، كما يمكن أن تكون له آثار سلبية إذا لم تحسن استخدامه .

إن التحديث مرتبط بتوفير الأموال والاعتمادات اللازمة لهذا التحديث وهذا الأمر مرتبط بكفاءة التشريع وكفاءة التطبيق متمثلاً فى كفاءة الجهاز الضريبى ، إن التسريع بالتحديث وزيادة معدله مرتبط بما يمكن أن توفره الضرائب من موارد عامة تساعد الدولة فى هذا الغرض وهذا ما يطلق عليه الأسلوب المباشر للضرائب فى التحديث .

أما الأسلوب غير المباشر وهو الأكثر أهمية وأكثر خطورة فيتمثل فيما يمكن أن تقدمه الأدوات الضريبية من إعفاءات أو تخفيض أسعار أو طرق الإهلاك المختلفة المتبعة أو معالجة نفقات الأبحاث والتطوير والأرباح الرأسمالية وكذلك الإعانات ومسموحات الاستثمار وما يمكن أن تساهم به فى القضاء على معوقات التحديث أو توفير البيئة والمناخ

المساعد لذلك أن فكرة التحديث لا يمكن فصلها عن عملية التنمية كما لا يمكن فصلها عن فكرة جذب وتنمية التكنولوجيا وكذلك فكرة تعميق التصنيع كما وأن التحديث يهدف ضمن ما يهدف إليه هو تنمية المناطق الأقل حظاً من العمران والفوارق بين الريف والحضر والمناطق العشوائية وخاصة بالنسبة لحظها من الخدمات وزيادة الصادرات عموماً والصادرات غير المنظورة مع التركيز على السياحة والاحلال محل الواردات وزيادة كفاءة المرافق بوجه عام ووسائل الاتصال ، والقضاء على البطالة وجذب المشروعات إلى تحقيق تنمية اقتصادية عالية باختصار فإن التحديث مرتبط ارتباط وثيقاً بالكفاءة الاقتصادية فى المجالات المختلفة .

وإذا كانت الفترة من ١٩٧٤ حتى عام ١٩٩٧ قد ركزت على جذب رؤوس الأموال لمجرد جذبها ، ضحها فى الاقتصاد المصرى دون دراسة اقتصادية تشغيلها أو القيمة المضافة لها على المستوى القومى فإن التنمية والتحديث قد احتلت الأولوية الأولى حالياً كهدف أساسى واستخدمت كل الأدوات لتحقيقه بما فى ذلك الأثر الضريبى .

## طبيعة المشكلة

تظهر طبيعة المشكلة في أن معظم الكتابات تتركز حول الأثر المباشر للضريبة بينما تتجاهل تماماً الأثر غير المباشر وهو الأكثر أهمية من الأثر المباشر ، كما وأن استخدام الأثر الضريبي تركز حول جذب الاستثمارات دون ربط هذا الأثر بالتنمية من جهة والتحديث من جهة أخرى مما قلل كثيراً من إمكانية استخدام الأثر الضريبي في التنمية أو في تحديث مصر ، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن هناك قصوراً في استخدام الأدوات الضريبية .

فلم يستخدم منها سوى الإعفاء الزمني أو المددى دون سواء من باقى التأثيرات الضريبية الفعالة في هذا المجال والتي اتبعتها العديد من الدول .

### هدف البحث :-

يهدف البحث إلى وضع إطار لاستخدام الأثر الضريبي وتوظيفه في تحديث مصر من خلال التحديث المباشر عن طريق جذب وتنمية التكنولوجيا وتعميق التصنيع ودور الأثر الضريبي في ذلك أو التحديث غير المباشر عن طريق تنمية المناطق الأقل حظاً من العمران والمناطق النائية وزيادة الصادرات عموماً والإحلال محل الواردات وزيادة كفاءة المرافق العامة والمواصلات والقضاء على البطالة وجذب المشروعات التي تحقق تنمية اقتصادية عالية .

### تقسيمات البحث :-

#### الفصل الأول :

الاستراتيجيات الضريبية والتكيف الهيكلي .

#### الفصل الثاني :

الدور المباشر للحصيلة الضريبية في تمويل

التحديث .

#### الفصل الثالث :

دور الضرائب المباشرة في تحديث مصر .

#### المبحث الأول :

دور الضرائب في جذب وتنمية التكنولوجيا .

#### المبحث الثاني :

دور الضرائب في تعميق التصنيع .

#### المبحث الثالث :

دور الضرائب في المحافظة على البيئة .

#### الفصل الرابع :

دور الضرائب الغير مباشر في تحديث مصر .

#### المبحث الأول :

دور الضرائب في تنمية المناطق الأقل حظاً من العمران .

#### المبحث الثاني :

دور الضرائب في القضاء على البطالة .

#### المبحث الثالث :

دور الضرائب في زيادة الصادرات والإحلال

محل الواردات .

## الفصل الأول

### الاستراتيجيات الضريبية والتكيف الهيكلي

يربط الاقتصاديون دائماً بين التحديث والتنمية المتواصلة وأسلوب التكيف الهيكلي والأخير هو أحد الأساليب الفعالة في إحداث التنمية والتحديث .

وقد استخدم الباحثون مصطلح سياسات التكيف Adjustment policies كما ذهب آخرون إلى استخدام مصطلح سياسات التكيف الهيكلي Structural Adjustment policies أو سياسات التكيف طويلة الأجل Long Term Adjustment

وتبسيط الإجراءات والمعاملات مع المستثمرين .

- تطوير الإدارة الضريبية بشكل جذري وسريع .
- تخفيض أو ربما القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي .

يحتاج برنامج إعادة التكيف الضريبي إلى ضرورة التخلص من النظم الجامدة وغير المرنة في الأسعار الضريبية ومن الخطوات الكثيرة والبطيئة في عملية التحاسب الضريبي ومن منطوق الإدارة الضريبية الحالية ذاتها ، كما أن التكيف الضريبي في هذه الحالة يجب أن يتم في صورة استجابة لاختلالات ناجمة عن سياسات داخلية تطبقها الدولة أو دول أخرى تميز بين مرحلة التحول والاصلاح ولكنها تقدم أنظمة ضريبية للمستثمر أكثر جاذبية وشفافية والتي سوف تؤثر بدورها بشكل مباشر على بيئة الإصلاح الاقتصادي في مصر (٢) .

(١) الدكتور جمعه شهاب الدين - استراتيجيات الإصلاح الضريبي رؤية معاصرة لإعادة التكيف في ظل تحول المنشآت الصناعية نحو اقتصاديات السوق - المؤتمر العلمي السنوى الرابع عشر ، جامعة المنصورة وموضوعه ، استراتيجيات الصناعة المصرية بين الواقع والمأمول ٢٨ - ٣٠ أبريل ١٩٩٨ ص ٤ .

(٢) يرجع تفصيلاً في هذا الموضوع إلى الباحث :-

- سمير سعد مرقص - الهندسة الضريبية كمدخل لإعادة هيكلة النظام الضريبي لمواجهة القرن الحادي والعشرين - المؤتمر الضريبي الثالث لوكالة التجارة بهنأ وموضوعه ما بعد الاطلاع المالي في مصر رؤية مستقبلية في ضوء تحديات القرن الحادي والعشرين .
- سمير سعد مرقص - استخدام الهندسة الضريبية في تطوير نظرية المنازعة الضريبية قضائياً - مجلة المال والتجارة يوليو ١٩٩٧ .
- سمير سعد مرقص - استخدام الهندسة الضريبية في تخطيط وتقييم سياسة الإعفاءات الضريبية مجلة المال والتجارة أعداد ٢٤٠ أغسطس ١٩٩٧ ، ٢٤١ سبتمبر ١٩٩٧ ، ٢٤٢ أكتوبر ١٩٩٧ .
- سمير سعد مرقص - استخدام الهندسة الضريبية في قياس أثر الحوافز الضريبية على المستوى القومي مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة الذي أقامته أكاديمية السادات للعلوم الإدارية في الفترة من ٢٤ - ٢٥ فبراير ١٩٩٧ .
- سمير سعد مرقص - الهندسة الضريبية مجلة إدارة الأعمال العدد ٧٧ يونيو ١٩٩٧ .

policies أو ما يرى الباحث استخدام مصطلح استراتيجيات التكيف الهيكلي STRUCTURAL ADJUSTMENT STRATEGIC .

وتبرز الحاجة إلى التكيف عندما تعجز السياسات المالية الحالية ومنها السياسة الضريبية في تحقيق الدور المنوط بها في عملية التنمية الاقتصادية ، كما أن الأمر يتطلب رؤية طويلة تتسم بالمرونة والديناميكية وفقاً لكل مرحلة تمر بها الدولة عند تنفيذ برنامج التصحيح والإصلاح الاقتصادي .

وقد ربط البعض (١) بين عملية إعادة هيكلة النظام الضريبي وبعض الأهداف قصيرة الأجل والطويلة الأجل المرتبطة بكفاءة الضريبة وليس جودة وكفاءة التنمية وبالتالي فرص التحديث مثل:

القضاء على التهرب الضريبي ، تحسين الحصيلة الضريبية ، تحقيق الكفاءة الكاملة للإدارة الضريبية ، تبسيط عمليات التحاسب الضريبي ، القضاء على ظاهرة المتأخرات الضريبية ، العمل في ظل شعار « ألا تكون الضرائب عائقاً أمام الاستثمارات والتصدير » ... إلخ فمثلاً ، قد يكون الهدف الرئيسي هو تحقيق إيرادات ضريبية مناسبة دون أن يكون النظام الضريبي عائقاً أمام الاستثمار والتنمية في مرحلة التحول نحو اقتصاديات السوق ويمكن بلورة الأهداف الرئيسية السابقة في أهداف فرعية ولتكن :

- خفض أسعار الضرائب إلى الأسعار السائدة في الدول الأخرى وخاصة الدول النامية المجاورة والتي تمر بنفس ظروف الاصلاح تحت ما يسمى بالنافسة الضريبية لجذب الاستثمارات .
- الإسراع بعمليات التحاسب الضريبي



المختلفة والتي تخدم عملية تواصل التنمية وذلك من خلال الاختيار الواعي للمحفزات الضريبية الى تدفع الاستثمارات الخاصة فى الاتجاه المرغوب فيه من قبل مخططي السياسة المالية والضريبية (٢) مثل الاهتمام بالاستثمارات فى مجالات :-

- اجتذاب التكنولوجيا المتقدمة .
- تكاليف البحث والتطوير .
- الإنفاق على الجودة الشاملة .
- الاستثمارات كثيفة العمالة .
- الاستثمارات الموجهة نحو حماية البيئة .
- الاستثمارات التى تتمتع بمزايا نسبية فى الأسواق الدولية .
- التنمية الريفية والصناعات الصغيرة .
- وعلى أن تستمر الدولة فى تثبيت ما قدمته من إعفاءات ضريبية وعدم التوسع مستقبلاً فى هذا النمط من الحوافز الضريبية والتركيز على المحفزات الضريبية الداعمة للاستثمار مثل .
- التحفيز بالأسعار الضريبية المنخفضة .
- التحفيز بالإهلاكات المتسارعة لرأس المال .
- التحفيز بالإهلاكات المتسارعة لتكاليف نقل التكنولوجيا والجودة الشاملة .
- التحفيز بإدخال ائتمان ضريبي للاستثمار ضريبية الاستثمار .
- التحفيز بالمنافسة الضريبية السعرية .

(١) بلهرف فرون - السياسات الضريبية والتكليف والتثبيت ، مجلة التمويل والتنمية ، صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإقصاد والتسويق ، سبتمبر ١٩٩٨ ص ٩ - ١١ .

(٢) الأستاذ سمير سعد مرفص - نحو نظرية للحوافز والإعفاءات الضريبية وأبعاد تطبيقها - جريدة مصر أعداد ٧/٢ ، ٧/٩ ، ١٩٩٥ ٢ / ٢٣ .

(٣) دكتورة/ نادية موفى عبدالحليم ، دراسة إنتقادية لتأثير المحفزات الضريبية فى القوانين المصرية على مناخ الأعمال ، المجلة العلمية لكلية التجارة - فرع جامعة الأزهر للبنات - العدد التاسع ، يناير ١٩٩٢ ص ١٩٧ - ٢٠٠ .

## الآثار الناتجة عن عملية التكيف الضريبى (١)

يتوقف أثر الاصلاحات الضريبية الهيكلية على الظروف المحلية لكل بلد على حده وعلى اختيار التدابير المناسبة ويمكن للإصلاح أن يساعد فى إزالة التشوهات وأن يزيد من مرونة إيرادات النظام الضريبى بجعله أوسع قاعدة وأكثر كفاءة .

يمكن للإصلاحات أن تزيد الطابع السياسى للنظام الضريبى بجعله أكثر شفافية والمساواة فى المعاملة الضريبية وتخفيض الضرائب على المشروعات ودخول رأس المال وتسيقها مع الضرائب فى الدول الأخرى .

يستند نجاح برنامج التكيف إلى الدعم الحكومى وتحسين جهاز الإدارة الضريبية ووضع نظم عقاب فعالة واستخدام تكنولوجيات المعلومات فى المساعدة على الحد من ظاهرة التهرب الضريبى .

إن تنفيذ بعض التدابير الضريبية الهيكلية قد لا يتطلب كثيراً من الإجراءات الإدارية والتشريعية والتي قد تشمل تعزيز جهود الإدارة الضريبية أو إعادة توزيعها وهيكلتها هى الأخرى .

استمرارية التدابير الضريبية ، قابليتها للاستمرار فى ظل التزام سياسى قوى وإصرار من جانب السلطات على الإصلاح .

لا خلاف على أن التدابير الضريبية الهيكلية لها آثار مباشرة على الموازنة فى الأجل القصير ولا تظهر مكاسبها إلا بعد انقضاء فترة من الوقت ومن الضرورى امتصاص هذه الآثار داخل الإطار المالى العام لبرنامج التكيف ويرى الباحث (٢) أن استراتيجية السياسة الضريبية يجب أن تتجه إلى تشجيع الاستثمار فى المشروعات الكبيرة والعلاقة بالقطاعات

## حصيلة مصلحة الضرائب العامة منذ إنشائها حتى الآن

الحصيلة بالجنيه	السنة	م
٨٤١,٢٣١	١٩٢٩ - ١٩٢٨	١
٢,٧٨٦,٠٩٠	١٩٤٠ - ١٩٢٩	٢
٢,٧٣٨,٢٥٨	١٩٤١ - ١٩٤٠	٣
٢,٧٥٥,٠٢٠	١٩٤٢ - ١٩٤١	٤
١٢,٦٦١,٢٢٠	١٩٤٣ - ١٩٤٢	٥
١٥,٩١٢,٤٢٨	١٩٤٤ - ١٩٤٣	٦
١٥,٧٧٨,٦٩٤	١٩٤٥ - ١٩٤٤	٧
١٧,٢٧٨,٩٦٧	١٩٤٦ - ١٩٤٥	٨
١٥,٨٥٢,١٢٧	١٩٤٧ - ١٩٤٦	٩
١٣,٢٦٣,٤٤٥	١٩٤٨ - ١٩٤٧	١٠
٢٠,١٤٤,٦٧٥	١٩٤٩ - ١٩٤٨	١١
١٨,٩٧٧,٩٢٧	١٩٥٠ - ١٩٤٩	١٢
٢٤,٠٨٦,٧٢٧	١٩٥١ - ١٩٥٠	١٣
٢٧,٧٢٩,٣١٠	١٩٥٢ - ١٩٥١	١٤
٢٩,٠٧٧,٠٨٨	١٩٥٣ - ١٩٥٢	١٥
٢٦,٥٦٥,٤٦٧٢٧	١٩٥٤ - ١٩٥٣	١٦
٨٢٤,٥٣٦	١٩٥٥ - ١٩٥٤	١٧
٣١,٩٩٤,٢٥٢	١٩٥٦ - ١٩٥٥	١٨
٣٦,٢٩١,٠٦٢	١٩٥٧ - ١٩٥٦	١٩
٤٣,٠٦٩,٢٣٤	١٩٥٨ - ١٩٥٧	٢٠
٤٣,٩٢٣,٣١٧	١٩٥٩ - ١٩٥٨	٢١
٤٤,٢١٠,٦٤٩	١٩٦٠ - ١٩٥٩	٢٢
٤٧,٨٩١,٨٠٨	١٩٦١ - ١٩٦٠	٢٣
٧٧,٨٤٠,٠٠٧	١٩٦٢ - ١٩٦١	٢٤
٤٨,٦٧٨,٣٠٧	١٩٦٣ - ١٩٦٢	٢٥
٦٣,٧٨٥,٩٩٢	١٩٦٤ - ١٩٦٣	٢٦
٧١,٥٩٤,٦٣٨	١٩٦٥ - ١٩٦٤	٢٧
٨٨,٠١٢,٨٨٩	١٩٦٦ - ١٩٦٥	٢٨
١١٣,٢٧١,٠٥٤	١٩٦٧ - ١٩٦٦	٢٩

## الفصل الثانى الدور المباشر للحصيلة الضريبية فى تمويل التحديث

إن التحديث لا يحتاج إلى مبالغ ضخمة وفاتورة التحديث فى الدول النامية عادة ما تكون كبيرة وعادة لا تستطيع أن تضى بها مواردها المحدودة من ثم فإن حصيلة الضرائب تكون هى البديل أمام هذه الدول لتدبير الموارد المالية اللازمة للتحديث ويختلف درجة اعتمادها على الضرائب المباشرة وغير المباشرة حسب أنظمتها السياسية والاقتصادية وطبيعة توزيع الدخل والثروة والاعتبارات الأخرى السائدة فى المجتمع وبالرغم من عدالة الضرائب المباشرة إلا أن سهولة تحصيل الضرائب غير المباشرة وقلة نفقات جبايتها جعلها تمثل حوالى ٦٣ ٪ من مجموع الموارد العامة ولكن فى مصر بدأت الضرائب غير المباشرة متأخرة بالمقارنة بالضرائب المباشرة فالضرائب الجمركية تقررت بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ والضريبة العامة على المبيعات تقررت بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وقبلها ضريبة الاستهلاك كانت ضريبة خاصة هزيلة الحصيلة لا يعول عليها - بينما بدأت ضرائب الدخل فى مصر عام ١٩٣٩ بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

وفيما يلى جدول يوضح تطور الحصيلة الخاصة بضرائب الدخل من عام ١٩٣٩ حتى الآن موضعاً مدى مساهمة ضرائب الدخل فى الموارد العامة التى تمثل مصدر من مصادر تمويل التحديث وهى تمثل ٤٦ ٪ من الموارد السيادية جميعها .

### الفصل الثالث

#### دور الضرائب المباشرة فى تحديث مصر

#### المبحث الأول

#### دور الضرائب فى جذب وتنمية التكنولوجيا

#### مقدمة : -

إن تقدم الصناعة مرتبط بشكل وثيق بتوفير التكنولوجيا اللازمة للارتقاء بالإنتاجية إضافة إلى جعل المنتجات الصناعية قادرة على المنافسة فى الأسواق العالمية وتوفير التكنولوجيا أما أن يتم عن طريق نقلها من الدول المتقدمة وتطويعها محلياً بشكل مرحلى أو تكوين وخلق التكنولوجيا محلياً ابتداءً وهى لكنا الحاليتين لن يتم ذلك دون إجراء التجارب والأبحاث والتطوير وتصميم المنتجات ومن ثم فهى الطريق إلى تقدم وازدهار الصناعة سواء من حيث الإنتاجية للوفاء بالاحتياجات المحلية للتنافذ الأسواق العالمية التى تتطلب درجة عالية من الجودة لن تتوفر إلا من خلال تكنولوجيا متقدمة ناتجة عن التجارب والبحوث التى تعتبر عملية مستمرة دورية ويجب التعامل معها ضريبياً كذلك .

إذا سلمنا بأن الأبحاث والتجارب وثيقة الصلة بنقل واستحداث التكنولوجيا فإن الشركات الصناعية ستكون كلفة الاستخدام لرأس المال لما يتطلبه إنتاجها من تجهيز إلى تتراوح قيمته من ٧٠٪ - ٨٠٪ من مجموع قيمة الأصول مما يجعل الإهلاك أمراً بالغ الأهمية لتأثيره البالغ على أرباح هذه الشركات وأن أى ميزة فى هذا الشأن تكون مهمة فى جذب الاستثمارات الصناعية لأن أى مشروع صناعى سيعمل على إهلاك أصوله فى أقل فترة زمنية لكى يقلل مخاطر التقلبات التكنولوجية من ناحية واسترداد رأس المال المتمثل فى هذه الأصول فى أقل فترة زمنية من ناحية أخرى ومن ثم فإن أسلوب الإهلاك المعجل لا يعتبر

م	السنة	الحصيلة بالجنه
٣٠	١٩٦٧ - ١٩٦٨	١١٦,٠٠٠,٠٠٠
٣١	١٩٦٨ - ١٩٦٩	١٣١,٣٠٠,٠٠٠
٣٢	١٩٦٩ - ١٩٧٠	١٥١,١٢٦,٠٠٠
٣٣	١٩٧٠ - ١٩٧١	١٧٤,١١٧,٠٠٠
٣٤	١٩٧١ - نهاية ٧٣	٣٧١,٢٤٨,٠٠٠
٣٥	١٩٧٣	١٩٠,٩٥١,٥٣٠
٣٦	١٩٧٤	٢٠٢,٧٦٨,٢٠٥
٣٧	١٩٧٥	٢٦٣,٠٢٢,٧١٢
٣٨	١٩٧٦	٣٦٤,٦٣٨,٥٩٥
٣٩	١٩٧٧	٤٧٥,٨٧٤,٠٠٠
٤٠	١٩٧٨	٦٥٥,٥٤٣,٠٠٠
٤١	١٩٧٩ منتصف ٨٠	٩٢٧,٥٧٣,٧٢٨
٤٢	١٩٨٠ - ١٩٨١	١,٧٢٠,٠٤١,٩٩٥
٤٣	١٩٨١ - ١٩٨٢	١,٨٧٥,٩١٣,٠١٣
٤٤	١٩٨٢ - ١٩٨٣	٢,٣٠٥,٣٢٧,٢٤٣
٤٥	١٩٨٣ - ١٩٨٤	١,٩٩٧,١٤٧,٣٧٦
٤٦	١٩٨٤ - ١٩٨٥	٢,٣٥٢,٣٨٨,١٣٥
٤٧	١٩٨٥ - ١٩٨٦	٢,٧٩٣,٤٢٥,٣٥٢
٤٨	١٩٨٦ - ١٩٨٧	٣,٨٣٩,٣٨٥,٠٢٥
٤٩	١٩٨٧ - ١٩٨٨	٣,٣٣٢,٧٦٥,٤٤٦
٥٠	١٩٨٨ - ١٩٨٩	٤,٢٠١,٠١١,٧٥٨
٥١	١٩٨٩ - ١٩٩٠	٥,٣٧٣,٣٠٠,٠٠٠
٥٢	١٩٩٠ - ١٩٩١	٧,٧٤٣,٥٠٠,٠٠٠
٥٣	١٩٩١ - ١٩٩٢	١١,٨٢٤,٠٠٠,٠٠٠
٥٤	١٩٩٢ - ١٩٩٣	١٣,٨٥٨,٠٦٠,٠٠٠
٥٥	١٩٩٣ - ١٩٩٤	١٤,٦٦٦,٤٠٠,٠٠٠
٥٦	١٩٩٤ - ١٩٩٥	١٤,٨٥٠,٠٠٠,٠٠٠
٥٧	١٩٩٥ - ١٩٩٦	١٦,٤٦٥,١٠٠,٠٠٠
٥٨	١٩٩٦ - ١٩٩٧	١٧,١٢٧,٠٠٠,٠٠٠
٥٩	١٩٩٧ - ١٩٩٨	١٩,٠١٠,٥٠٠,٠٠٠
٦٠	١٩٩٨ - ١٩٩٩	٢١,١٥٠,٠٠٠,٠٠٠
٦١	١٩٩٩ - ٢٠٠٠	٢٣,٢٢٢,٠٠٠,٠٠٠

نفقات التجارب والأبحاث والتطوير وتصميم المنتجات نظراً للانتقال إلى مرحلة خلق التكنولوجيا الذاتية .

### طبيعة وخصائص نفقات الأبحاث والتطوير وتصميم المنتجات

قبل تناول المعاملة الضريبية لنفقات التجارب والأبحاث وتصميم المنتجات سيتناول الباحث الخصائص الأساسية لهذه النفقات مما سيكون له أثر كبير على معاملتها ضريبياً ومن ثم اقتراح الحافز الضريبي المناسب .

فنقل التكنولوجيا يتم بأسلوبين إما النقل الأفقى عن طريق نقل التكنولوجيا من الدول المتقدمة أو تطويرها لتلائم بيئة النشاط الصناعى فى الدول النامية وأما نقلها رأسياً عن طريق جهود المنشأة أو الدولة الذاتية ، والنقل الرأسى للتكنولوجيا أفضل كثيراً للدول النامية خاصة لو توافر لديها الخبرات الكافية واللازمة لذلك ، إضافة إلى أن النقل الأفقى للتكنولوجيا يمثل استنزافاً لموارد الدولة النامية وقد بلغت تكاليفه عام ١٩٨٧ ٢٠ بليون دولار وتقدر هذه التكاليف ب ١٥٠ - ٢٠٠ بليون دولار عام ٢٠٠٠ م .

وتتقسم هذه التكاليف إلى قسمين رئيسيين هما : (١) .

( أ ) تكلفة إقتناء التكنولوجيا ويطلق عليها EM-BODIED OR HARDWARE من خلال تكنولوجيا مجسد فى آلات ومعدات ، كيفية استخدام التكنولوجيا .

( ب ) تكلفة استيعاب وتشغيل DISEMBODIED OR SOFTWARE من خلال نقل المعرفة الفنية والخبرات العملية والبرامج وتسمى KNOW HOW

ميزة كبيرة فى هذا الشأن لامكان تحقيق نفس النتيجة من خلال طريقة القسط المتأقصد التى يمكن للمشروعات اتباعها .

ولما كانت جودة الصناعة وإمكانية نفاذ منتجاتها إلى الأسواق المالية والمحلية ومواجهة المنافسة الدولية مرتبطة بجودة البيئة ومن ثم فإن نفقات الاستثمارات البيئية - يجب إعادة النظر فى معاملتها الضريبية لتشجيع المشروعات على القيام بها بخصمها فى أقل فترة زمنية ممكنة تشجيعاً لها على القيام بهذه المشروعات ودوام صيانة البيئة بمعاملتها بالشكل الذى يعطى للمستثمر ميزة من إنفاقها الا وهى استرداد رأس المال المستثمر فيها فى أقل فترة زمنية أو فى سنة إنفاقها وسوف يتناول الباحث هذه التعديلات المقترحة من خلال الفروع القادمة .

### الفرع الأول

تشجيع تنمية وجذب التكنولوجيا من خلال تطوير المعاملة الضريبية لنفقات التجارب والأبحاث والتطوير وتصميم المنتجات والتكاليف البيئية

#### مقدمة -

تواجه المشروعات مشكلة توسيع وتجديد حدود الطلب على منتجاتها وأصبحت المنافسة السعيرية تتراجع أمام المنافسة عن طريق الابتكار والتجديد وهذا مرتبط ارتباطاً وثيقاً بقضية نقل واستخدام التكنولوجيا من ناحية وفهمها واستيعابها من ناحية أخرى توصلنا إلى خلق البيئة التكنولوجية أو تحسينها أى الانتقال من مرحلة الاستقبال إلى مرحلة بناء وإرساء التكنولوجيا داخل البيئة المحيطة لتقوية المركز التنافسى للوحدة أو الصناعة وتحسين منتجاتها ، إن التفاضل على إقتناء التكنولوجيا فى ظل بيئة الارتفاع والنمو والديناميكية التكنولوجية هى القادرة على صنع ظاهرة المنشأة العملاقة أو المنشأة الدينامور رغم حداثة عهدها بالصناعة .

وهذا النهج أوجد نوعاً جديداً من النفقات هى

(١) دكتور محمد سعيد جنيدى - مشاكل معاصرة فى الحاسبة (١٩٩٦ غير معلوم الناشر) ص ٢٥٥ .

قائمة فعلاً سواء كان الهدف هو بيع المنتج أو استخدامه ويشمل هذا التركيبات الأساسية والتصميمات واختيار بدائل المنتج ووضع النماذج الأصلية والعمليات البدائية للمصنع .

### المعالجة المحاسبية لتدفقات البحوث وتصميم المنتجات

ثارت العديد من المشاكل بصدد القياس والمعالجة المحاسبية لهذه التدفقات من جهة وظهورها في التقارير الخارجية والقوائم المالية من جهة أخرى لأن نتائج أنشطة البحوث والتجارب والتصميمات غير ملموسة في كثير من الأحيان ويصعب قياسها بدقة .

كما وأن الفوائد الناتجة عنها لا تحقق إلا بعد فترة طويلة نسبياً من انفاقها ، أن نتائج هذه الأنشطة غير مؤكدة وصعوبة ربط هذه

الأنشطة بالإيرادات الناتجة عنها حتى في حالة نجاحها والتدخل بين مشروعات البحوث ذاتها مما يجعل الفصل والتخصيص صعباً خاصة في ظل التأثير المتبادل لهذه الأنشطة .

وغنى عن البيان أن البحوث والتجارب، والتصميمات سائلة الذكر سوف تعود بفوائد مباشرة رغم الصعوبات التي سبق الإشارة بشأن القياس وتخصيص هذه التدفقات للإيرادات فهي تتيح المشروعات الصناعية ابتكار منتجات وعمليات صناعية جديدة ويجعل المشروع أو الشركة تكتسب شهرة عالمية وعلمية وتجعل منتجاتها قادرة على المنافسة في الأسواق العالمية إضافة إلى أن هذه المنشآت تكون قادرة على جذب المتخصصين ذوي المهارات العالية في هذا النوع من النشاط . إضافة إلى قدرتها المستمرة على إقامة التكنولوجيات المستوردة مع البيئة الصناعية السائدة في الدول الصناعية إضافة إلى تحقيقها عائداً أكبر على الأموال المستثمرة يشجع على المزيد من البحوث والتجارب والابتكار والتحسين المستمر وزيادة رقم المبيعات مع تخفيض تكلفة الوحدة المباعة مما يؤدي إلى تقديم منتج عالي الجودة بسعر تنافسي

والملاحظ أن تكلفة الأخير أكبر ، كما أن نقلها أصعب وقد بلغ الإنفاق الحكومي في الولايات المتحدة خلال السنوات ٨٣ / ١٩٨٦ : ١١٠٢ بليون دولار بخلاف ما أنفقه القطاع الخاص الذي بلغ خلال عام ١٩٩٣ وحدها ١٤٤ بليون دولار وتراوح نسبة الإنفاق على البحوث والتجارب الإجمالية سواء بواسطة الحكومة أو القطاع الخاص من ١ - ٢,٥ ٪ من الدخل القومي في الدول السبع الصناعية وترجع الفجوة التكنولوجية بين الدول النامية والدول الصناعية المتقدمة إلى ضعف نسبة ما بنفق في الدول النامية على البحوث والتطوير وتصميم المنتجات حيث تصل نسبتها في الدول النامية إلى ٠,٣ ٪ بينما تبلغ هذه النسبة إلى ٣٪ - ٣,٥ ٪ في الدولتين العظميتين أما في مصر فإنها تبلغ ١٪ من الدخل القومي .

فإذا درسنا سلوك هذه التدفقات بالنسبة للمبيعات فسوف نجد أن نسبتها تتراوح ما بين ٥ - ١٠ ٪ من قيمة المبيعات وتصل إلى ١٥ ٪ في الشركة العملاقة الصناعية فيها .

### العلاقة بين البحوث والتجارب والتصميمات

#### بالتطوير والصناعة

ارتبط مفهوم البحوث والتجارب والتصميمات بالمجال الصناعي أكثر من باقي المجالات الأخرى كما ارتبط مفهوم كل من البحوث والتجارب والتصميمات بالتطوير فقد أوضح مجلس معايير المحاسبة FASD هذه العلاقة فيما يلي :-

**البحوث :** هي عمليات البحث المخطط أو الفحص الدقيق والذي يهدف إلى اكتشاف معرفة جديدة على أمل أن تفيد هذه المعرفة في تنمية منتج أو خدمة جديدة أو عملية أو أسلوب هي جديد أو التوصل إلى تحسين هام لمنتج أو عملية إنتاجية قائمة فعلاً .

**التطوير :** هو ترجمة لنتائج البحث أو أي معرفة أخرى إلى خطة أو تصميم المنتج أو عملية إنتاجية أو في شكل تحسين هام لمنتج أو عملية إنتاجية

الذى هو مدخل للأسواق العالمية .

ويرى البعض (٢) أن إهلاك نفقات الأبحاث والتجارب فى سنة تحققها يمثل ائتماناً ضريبياً لهذه المنشأة إلى الحد الذى يكون هذا الائتمان واضحاً وصريحاً وليس ضمناً ولكن الأمر يتفاوت بين المنشآت فى استخدام هذا الائتمان الضريبى مما يجعل هناك ضرورة إلى فصل تأثير هذا الحافز الائتمانى لنفقات البحوث والتجارب خلافاً لما كان سائداً من أن التأثير الضريبى لنفقات البحوث والتجارب يكون ضمناً فى شكل الموارد والإمدادات والمستهلكين والعملاء الذين سوف يستفيدون بدورهم من التأثير الضريبى بشكل ضمنى .

وأوضحت هذه الدراسة وجود زيادة ملحوظة فى الاتفاق على التجارب والبحوث مع وجود ائتمان ضريبى خاص بها باختصار المدة التى تستبعد فيها أو استئزائها من الإيرادات فى سنة حدوثها مما يكون له موقف إيجابى على حملة الأسهم وأن ٧٢,٨ ٪ من زيادة الجودة ترجع إلى نفقات الأبحاث والتجارب أوضحت هذه الدراسة بأن يكون الائتمان الضريبى الصريح فى هذه الحالة لا يقل عن ٧٥ ٪ من هذه النفقات بدلاً من الثلث المائد فى العديد من الدول خاصة فى الدول التى تعتبر فيها نسب الضرائب مرتفعة إضافة إلى تأثيرها على قيمة الاستثمارات وانخفاض التكاليف للوحدات المنتجة والإنتاجية ذاتها مما يعتبر استهلاكاً فى سنة حدوثها أو فى أقصر فترة ممكنة مع استمرارية هذه النفقات حافزاً مناسباً بهذه المشروعات .

أو تخفيض تكلفة المنتج الحالى إضافة إلى تحسين الدائم فى الجودة كل ذلك يجعل المنشآت قادرة على الجمع بين تحقيق الهدف الاقتصادى والهدف الاجتماعى وزيادة رفاهية المجتمع والبيئة المحيطة بالصناعة .

## المعاملة الضريبية الحالية لنفقات التجارب

### والأبحاث وتصميم المنتجات

تجرى المعاملة الضريبية الحالية على اعتبار نفقات التجارب والبحوث نفقات إيرادية يتم توزيعها على عدد من السنوات غالباً ما تكون من ٢ - ٥ سنوات ولما كان تطوير الإنتاج فى المشروعات الإنتاجية وخاصة الصناعة منها يمثل أولوية مطلقة فى ظل ظروف المنافسة الدولية والتطورات التكنولوجية المتلاحقة باعتبار أن الأبحاث والتجارب هى المدخل والأسلوب الذى تتبناه المشروعات فى تطوير الإنتاج (١) .

كما وأن هذه الأبحاث والتجارب لن تقتصر على المشروع الإنتاجى فقط ولكن سوف تستفيد منه المشروعات الأخرى فى نفس القطاع مما يؤدى إلى نمو التكنولوجيا ليس فقط فى المشروع ولكن فى البيئة الصناعية والقطاع الصناعى ككل - وهذا يؤدى إلى مزيد من التقدم التكنولوجى وتحقيق وفورات اقتصادية على مستوى المشروع ومستوى الاقتصاد القومى ككل يؤدى بدوره إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للتنمية ، وحتى تستطيع الشركات والمشروعات المحلية منافسة الشركات الدولية فلا بد من تكبد إنفاق مبالغ طائلة على هذه الأبحاث والتجارب ليس لفترة محددة ولكن باستمرار لملاحقة التطورات التكنولوجية مما يجعل من غير المناسب توزيعها على عدد من السنوات وأن أهم حافز لتشجيع ذلك هو منح مزايا وحوافز ضريبية تتمثل فى حق هذه المشروعات فى استهلاك المبالغ التى تحملتها كالأبحاث وتجارب فى سنة حدوثها بعد أن تحولت إلى مصروف دورى فى ظل التناقص على الجودة

(١) الأستاذ سمير سعد مرقص - استخدام الهندسة الضريبية فى تخطيط وتقييم السياسات والإعفاءات الضريبية - مؤتمر الهندسة الضريبية ونورها فى تشجيع الاستثمار والخصخصة الذى تقيمه أكاديمية السادات فرع طنطا - ٢٢ - ٢٤ فبراير ١٩٩٧  
(٢) PHILIP G Berger - Explicit Qnd Implicit Tax Effects of The r & d Tax credit journal of Accounting research Vol 31 no Autumn 1993. pp. 131 - 170.

الاستثمار الصناعي وأثر كل منها على تحقيق وفورات حقيقية للمشروعات .  
مؤجلاً مناقشة الحوافز الأخرى ومناقشتها عند تناول دور الضرائب في تشجيع التصدير .

### الإهلاك الإضافي :

الإهلاك الإضافي يحسب كتكاليف عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، ولا يخصم من القيمة الدفترية للأصل .  
والإهلاك العادي هو الذي يتم استئزال قيمته من قيمة الأصل أي أن الإهلاك الإضافي يمثل مسموحات ضريبية تحمل على الإيراد الخاضع للضريبة كتكاليف ضريبية فقط ولا يخصم من تكلفة الأصل الثابت لأنه لا يمثل نقصاً في قيمة الأصل .

وأنه طالما أن الإهلاك الإضافي لا يخصم من تكلفة الأصل الثابت فبالتالي لا يرحل إلى مجمع الإهلاك ويترتب على ذلك أنه عند قياس الأرباح الرأسمالية عند بيع هذه الأصول أو عند الحصول على تعويضات عن إهلاكها فلا يدخل الإهلاك الإضافي في الحسبان لأنه لا يؤدي إلى نقص في قيمة الأصل .

والإهلاك الإضافي يساعد على تخفيض الوعاء الخاضع عند استقطاعه وتقرر في ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قبل تعديله بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

### الإهلاك المعجل :

الإهلاك المعجل يعمل على السماح للمشروعات الاستثمارية بإهلاك قيمة الأصول الرأسمالية المستخدمة في وقت أقل من الوقت المحدد لها ضريبياً (١) .

وإستخدام أسوب معجل الإهلاك يؤدي إلى

(١) الأستاذ سمير سعد مرقص - أثر تعديل الإهلاك المعجل إلى إضافي على الاستثمار والتنمية - مجلة إدارة الأعمال العدد ٨٧ يونيو ١٩٩٨ - ص ٤١ ، ٤٦ .

## المبحث الثاني

### دور الضرائب في تعميق التصنيع

إن هدف التحديث لا يقتصر على مجرد التوجه للتصنيع ولكن استمرار هذا الاتجاه في شكل تعميق التصنيع بحيث لا يقتصر هذا النشاط على مجرد تجميع المكونات أو الصناعات البسيطة أو البداية أو بعض الصناعات التحويلية ذات القيمة المضافة الضئيلة ولكن يجب تعميق التصنيع Industrialization in Depth وذلك باختراق الصناعات الاستراتيجية والإلكترونية والدقيقة عالية الجودة وعالية الكفاءة .

وأي مستثمر صناعي بالذات يبحث عن استرداد استثماراته وخاصة تلك التي تتمثل في أصول ثابتة في أقصر فترة ممكنة ومن ثم فإن نظام إهلاك الأصول له تأثير كبير على قرار الاستثمار وخاصة بالنسبة للصناعات الاستراتيجية وأن تعميق التصنيع الذي هو مدخل من مداخل تحديث الدولة اقتصادياً يتأثر بشكل كبير بطرق الإهلاك التي تسمح بها الأنظمة الضريبية لأنها تؤثر على الدخل بعد حساب الضريبة من جهة وكذلك تؤثر على استرداد قيمة الأصول أو المقدرة على استردادها في أقصر فترة ممكنة وخاصة أن طول فترة الإهلاك قد تحمل في طياتها خسائر جسيمة للمشروع متمثلة في أخطار التقادم التي غالباً لا تعترف بها الأنظمة الضريبية كما وأن استرداد قيمة الأصول في أقصر فترة ممكنة يخفض من حالة عدم التأكد تجاه التغييرات التكنولوجية والخسائر التي قد تجمّع عنها نتيجة الأضرار لاحتلال أصول جديدة محل الأصول المتقادمة قبل نهاية عمرها الإنتاجي على الأقل من ناحية الأعباء التحويلية .

كل ذلك يجعل العلاقة وثيقة بين المعاملة الضريبية للإهلاك وتعميق التصنيع .  
وسوف يتناول الباحث على سبيل المثال أثر كل من الإهلاك المعجل والإهلاك الإضافي على

تخفيض الالتزامات الضريبية في السنوات الأولى من عمر الأصل وزيادتها في السنوات المقبلة .

ويرى أحد الفقهاء (١) أن هذا الأسلوب يعتبر قرصاً بدون فائدة تقدمه الحكومة للمستثمر ، وهذا القرض متمثلاً في مبالغ الضريبة التي يتم توفيرها في السنوات الأولى من عمر الأصل الخاضع للإهلاك وأن استخدام أسلوب معجل الإهلاك له ما يبرزه بالنسبة لتقليل عمر الأصل .

ويرى البعض (٢) أن المشروع كان أكثر توفيقاً في معالجة الاستهلاك الإضافي في ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ مقارنةً بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ إذا جاز القانون رقم ١٥٧ إمكانية الجمع بين الاستهلاك العادي والاستهلاك الإضافي ، وهذا يتماشى مع الفرض من الاستهلاك الإضافي في أن يكون حافزاً للاستثمار والتجديد . كما أكد البعض (٣) ذلك بأنه لا يترتب على خصم الإهلاك الإضافي تأثير على مقدار وفترة الإهلاك العادي وتطبيق القواعد الخاصة به دون النظر إلى الإهلاك الإضافي .

كما ذهبت مصلحة الضرائب لإزاء هذا الإهلاك أول الأمر (٤) إلى أنه لا تعارض بين ما يحتسب للمنشأة من استهلاك إضافي وبين ما يحتسب لها من استهلاكات حقيقية حصلت في دائرة ما يجري عليه العمل عادة طبقاً للمعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو أعمال وذلك إعمالاً لأحكام المادة ٢٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

ثم انتهت (٥) إلى أنه عند حساب القسط الأول للاستهلاك العادي للآلات الجديدة يمكن أن يتم ذلك بعد خصم قيمة الاستهلاك الإضافي من قيمة الأصل ولكن يراعى ألا تزيد قيمة الاستهلاك الإضافي والاستهلاكات العادية عن تكلفة الأصل .

### أثر تقرير الإهلاك المعجل والإضافي على

#### الاستثمار الصناعي (٦) .

يرى أحد الفقهاء (٧) تسمية الاستهلاك الإضافي والاستهلاك المعجل بـ " الخصم

الاستثماري " باعتباره أحد الأدوات التي تستخدمها الأنظمة الضريبية لتشجيع الاستثمار واستبدال الآلات القديمة بغيرها جديدة لتجديد أدواتها لتتابع التطورات الفنية والتكنولوجية في الصناعة أو النشاط عن طريق منح إعفاءات ومزايا ( ١ ) الإهلاك الإضافي يؤدي إلى سرعة استرداد تكلفة هذه الآلات من الأرباح وتحقيق وفورات ضريبية Tax Saving وليس تأجيل الضريبة Deferred Tax وكذلك تحسين موقف التدفقات المالية ورأس المال العامل والهدف من هذا التشجيع هو أثر الإحلال والاستبدال على رفع الكفاءة الانتاجية وتحسينها عن طريق التوسعات الرأسمالية وكذلك أثر ذلك على عمليات المشروع الجارية .

(١) دكتور محمد ريعان حسين - دور الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمارات وإثرها على الدخل الضريبي - المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - العدد الثالث ١٩٨٨ ص ١٠٢ .

(٢) دكتور صبري عبدالحاميد المسجيني « دراسة لملازمة المعالجة الضريبية للاستهلاكات في الضريبة الموحدة في ضوء الاتجاهات المحاسبية والضريبية بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السادس بكلية التجارة - جامعة عين شمس وموضوعه الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بين التطبيق والتشريع المقام في ١٩٠١٨ مارس ١٩٩٥ .

(٣) الأستاذ محمد حامد عطا - تحديد الربح الضريبي للأنشطة المختلفة ( غير معلوم الناشر ) ١٩٩٢ ص ٧٦ .

(٤) التعليمات التنفيذية للمفهم رقم ١٦ لسنة ١٩٨٦ بشأن الاستهلاك الإضافي الصادر في ٢٣ / ٢ / ١٩٨٦ والتعليمات التنفيذية رقم ٦٧ لسنة ١٩٨٨ بشأن احتساب الاستهلاك الإضافي الوارد بالمادة ٢٤ من قانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ( لا يحتسب الاستهلاك الإضافي إلا في حالة الدفاتر المعتمدة ) الصادرة في ٢٨ / ١٢ / ١٩٨٨ .

(٥) مصلحة الضرائب - الإدارة المركزية للتدريب لضرائب الدخل - شرح أحكام القانون فحص الحسابات - التقدير الإجراءات - الجزء الأول ١٩٩١ .

(٦) الأستاذ سمير سعد مرقص التعديلات المقترحة لزيادة كفاءة وفعالية الإهلاك المعجل في ظل الضريبة على أرباح شركات الأموال النشرة الثورية لجمعية الضرائب المصرية العدد ٢٧ نوفمبر ١٩٩٨ ص ١٠١ - ١٢٢ .

(٧) دكتور زكريا محمد بيومي قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨٦ وتعديلاته منشأة المعارف ١٩٨٧ ص ٣٤٨ .



وتؤدي المعالجة المسبقة إلى تحسين وضع حقوق الملكية عند استخدام نمب التحليل المالي والاستهلاك المعجل قد ينشأ اختياراً بأن يلجأ المشروع إلى اتباع طريقة القسط المتناقص فيستهلك معظم تكلفة الأصل في السنوات الأولى أو جزء كبير منها أو يتم عن طريق التشريع بأن يسمح القانون للمشروعات والمنشآت بالإهلاك نسبة معينة مرتفعة من تكلفة الأصل في السنة أو السنوات الأولى لعمر الأصل وذلك في ضوء ما أنتجته أغلب التشريعات الضريبية بترك حرية اتباع طريقة الإهلاك المناسبة للممول بشرط أن يستمر في اتباعها من سنة لأخرى حتى لا يلجأ للتلاعب لتحقيق وفر ضريبي عن طريق تغيير طريقة الإهلاك وتطبيقاً لسياسة الثبات المحاسبية ويعد الإهلاك المعجل من أهم أساليب محاربة التضخم (٤) .

ويعتبر الاستهلاك المعجل من قبيل الفروق الزمنية Timing Differences وهي الفروق التي تنشأ في أحد الفترات أو بعضها ثم ترد في فترات أخرى (٥) ويرى البعض (٦) أن أسلوب معجل الإهلاك يعد أكثر الحوافز الضريبية جاذبية للمستثمر الأجنبي والمحلي في مجال القرارات

(١) الأستاذة / ماري سعد - الاستهلاك الإضافي دراسة تحليلية مقارنة - محاضرة ألقيت في رابطة مأموري الضرائب بتاريخ

١٩٩٢/٧/٧

(٢) الدكتور محمد ربحان مرجع سابق ص ١٢١

Leon B Hashower and William Ferrara "Deferred Taxes and Consolidation Management Accounting December 1985 pp 57 .

3 - Steven j. Tynan " Available Techniques To Save money through deferring the money to pay income Taxes " Taxation for Accountants jan 1982 11 - 12

4 - James . w Campbell and Another : Planning can Substantially decrease the impact of inflation " Taxation for Accountants April 1981 pp. 228 .

دكتور عبدالقادر حلمي - المحاسبة الضريبية - دار النهضة العربية ١٩٨٥ .

5 - "Ara. G. volkan and josph. C. Rue" the Cuse Against Taxes " Management Accounting March 1985 pp. 30 - 31 .

6 - Hichs S. A. op. cit pp. 716.

وهذا سوف يؤدي إلى زيادة الأرباح مستقبلاً وبالتالي تعويض ما أفقدته الخزنة العامة من ضرائب مستقبلاً

ويرى البعض (١) أنه كلما زادت الحوافز الإيجابية الممنوحة بواسطة الحكومة والمتمثلة في شكل تخفيض أو تأجيل الالتزام الضريبي كلما زادت القوة الدافعة للاستثمار من جانب الممولين وبالتالي يساهم مساهمة فعالة في خطة التنمية ومن ثم فإن الاستهلاك الإضافي يكون مفيداً للاستثمار عندما يكون متوافقاً مع الحوافز الضريبية الأخرى ومع ذلك فإن الإجازة الضريبية للشركة أو الائتمان الضريبي للاستثمار يمكن أن يلغى أو يبطئ الفائدة المرتبطة بالإهلاك الإضافي لأن هذه التخفيضات الكبيرة في السنوات الأولى تكون غير ذات قيمة ولكن دراسة هذا الأثر في حالة حوافز ضريبية أخرى سيسفر عن اتجاه المعدل الضريبي الحدى الفعال للانخفاض مما سيؤدي إلى إلغاء أثر الإعفاء في ظل الإجازة الضريبية.

أ - الإهلاك المعجل ( نظام استرداد التكلفة المعجل ) ACCELERATED COST RECOVERY ( ACRS ) ( SYSTEM ) هو أحد هذه الأنظمة بهدف تحقيق العبد الضريبي بقيمة الفارق الزمني للضريبة المؤجلة (٢) ويأخذ شكلين :

أ - تعجيل المبالغ المخصومة من الإيرادات وإرجاء احتساب الدخل .

ب - تأجيل دفع الضريبة إلى حين تحديد الضريبة الفعلية المستحقة .

ويرى البعض (٣) أن تأجيل الضريبة في حالة الاستهلاك المعجل تظهر أهميته كمصدر تمويل عند الحاجة لرأس المال العامل لاستخدامه في التوسع وكذا تكلفة التقود ومعدل الفائدة .

ويرى مجلس معايير المحاسبة FASB أن الضرائب المؤجلة التي تنشأ عن تطبيق الإهلاك المعجل يجب أن يظهر في الميزانية كئيد مستقل يقع بين مجموعة حقوق الملاك ومجموعة الخصوم

المشروعات ومن هذه الدول كندا - اليابان - الولايات المتحدة بعد أن اتضح للممولين أن الفروق الزمنية محدودة الفائدة بل وقد تكون ضارة بالمول عند ارتفاع أسعار الضرائب في السنوات الأخيرة للأصل ويعتبر الإهلاك الإضافي من قبيل الحوافز والإعفاءات التي تقرر فروعاً دائمة

PERMANENT DIFFERENCES للممولين والمنشآت لأنها مزايا حقيقية لا تأتي من ترحيل وتأجيل الضريبة من فترة لأخرى (فروق زمنية) فلو كانت نسبة الإهلاك الإضافي هي ٢٥٪ وكانت قيمة الأصل ١٠٠٠٠٠ جنيه وكانت قيمة الخردة المقدرة ٨٠٠٠ جنيه لكان الوفر الحقيقي ٩٢٠٠٠ ٪ ٢٥ × ٢٣ = ٧٣٦٠ جنيهها بشكل دائم وليس مؤقتاً لكان كما هو الحال في الإهلاك المعجل إضافة إلى إمكانية تحقيق نفس مزايا الإهلاك المعجل من خلال القسط المتناقص .

ومن مزايا الإهلاك الإضافي أيضاً جعل فترة استرداد تكاليف الاستثمارات في هذه الأصول أقل ما يمكن كما يمثل احتياطياً عاماً لتدعيم المركز المالي للمنشأة بصفة عامة (٢) .

يتضح مما تقدم أن تقرير الإهلاك المعجل ذات الفائدة محدودة ولا تحقق مزايا كبيرة للمنشأة بل يمكن تحقيقه بدون تشريع عن طريق اتباع القسط المتناقص بل إن العديد من الدول تحولت من منع الإهلاك المعجل كحافز ضريبي إلى الإهلاك الإضافي بينما تعكس الحالة المصرية وهو التحول من الإهلاك الإضافي إلى الإهلاك المعجل وهي استراتيجية سلبية يجب العدول عنها لا تحدث التكيف الهيكلي المطلوب للتنمية أو التحديث .

(١) الدكتور عبدالفتاح سلام - السهام الضريبية للدول المختلفة - دار النهضة العربية ١٩٧٠ ص ١٧٨ - ١٨٠ .

(٢) الدكتور علي زين - المراجعة دراسة تطبيقية غير معلوم الناشر ١٩٩٥ ص ٨٥ - دكتور محمد ربحان حسنين (مراجع سابق) .

الرأسمالية في حالتها ثبات وزيادة العائد وهما الحالتان الأكثر توقّعاً وكذلك في المشروعات التي تتعرض لمخاطر عالية لأنه يساعد على سرعة استرداد تكلفة الاستثمار بما يحققه من استقطاعات ضريبية كبيرة ويؤدي تطبيق هذا الأسلوب إلى زيادة معدلات الاستثمار لأن المستثمر لكي يستفيد من هذا الحافز عليه أن يزيد حجم استثماراته في أصول جديدة تلك الأصول التي تكون متقدمة تكنولوجياً وتفيد في عملية التنمية كما يرى البعض (١) أن أسلوب معجل الإهلاك يكون أكثر فاعلية في التشجيع على الاستثمار من الإعفاء من ضريبة الدخل للأسباب التالية :-

١ - إنه يمثل حافزاً قوياً بالنسبة للمشروعات التي تتطلب استثمارات كبيرة لرأس المال والتي يمثل معامل إهلاك أصولها رقماً كبيراً .

٢ - يساعد المشروعات التي تسمى للنمو وليس المشروعات التي بلغت مرحلة النضج .

٣ - يمكن المشروعات القائمة من الاستفادة بالاستهلاك المعجل بالنسبة لاستثماراتها الجديدة .

●● ولكن يكون هذا الأسلوب غير فعال في جذب الاستثمارات في المشروعات التي لا يمثل إهلاك الأصول فيها أو الاستثمارات في الأصول الثابتة مبلغاً كبيراً مما يقلل من فاعلية هذا الحافز ويجعلها تبعد عن حافز آخر أكثر مناسبة لها .

### ب - الإهلاك الإضافي .

الاهلاك الإضافي هو ميزة ضريبية تتقرر إلى جانب الإهلاك العادي ويمكن الجمع بينه وبين نسب الإهلاك المتناقص ولا أثر على تكلفة الأصل أو صافي الربح أو تكلفة الإنتاج ولا يتم معالجتها في الحسابات أو تسجيلها وإنما تظهر في القرارات الضريبية مخصومة من صافي الربح المحاسبي وقد لجأت الدول المختلفة إلى منح الإهلاك الإضافي كإعفاء أو ميزة ضريبية لتشجيع

وتشجيع إنشاء المشروعات بها وتذبذب دور الدولة بين التركيز على الهدف الاقتصادي وحده أو الجمع بينه وبين الهدف الاجتماعي كما تعكسه القوانين المختلفة .

أولاً : الإعفاءات والتمسيات والمزايا الواردة في القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ قبل توحيد الضمانات والحوافز الواردة به في القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ .

حفل القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ بالعديد من التيسيرات والإعفاءات لتشجيع المواطنين الأفراد والشركات على المضى بخطى سريعة نحو إنشاء وتنمية المدن الجديدة واتاحة الفرصة لرأس المال الوطني مع رؤوس الأموال العربية والأجنبية وتهيئة الجو المناسب للاستثمار لذلك .

كان نص المادة ٢٤ مع عدم الاخلال بأية إعفاءات ضريبية أفضل مقرر في قانون آخر أو الإعفاءات الضريبية المقررة بالمادة ١٦ من القانون المنظم لاستثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة تعفى أرباح المشروعات والمنشآت التي تزاول نشاطها في مناطق خاضعة لأحكام هذا القانون

1 - El serefi - Salah, the proper Calculation of income from depletable natural resources Environmental accounting for sustainable development the world bank washington d.c 1989 17.

2 - veeables g. c r and impsey k. w internal audit 3 cd butter worth london 1991 p 33 - 8 .

(٣) دكتور محمد موسى عثمان الهندسة الضريبية وحماية البيئة مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة الذي أقامته أكاديمية السدادات للعلوم الإدارية - طبقاً بتاريخ ٢٢ - ٢٤ فبراير ١٩٩٧ ص ٢٢ .

4 - ven ables & impses op cit p 391.

(٦) دكتور ابراهيم حماد حماد على - تأثير العوامل البيئية في المشروعات محاسبياً وضريبياً بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الثامن لكلية التجارة جامعة عين شمس وموضوعه دور النظام الضريبي في تشجيع الاستثمار وتوفير فرص العمل للشباب المنقد بتاريخ ٢٢ - ٢٤ مارس ١٩٩٦ .

## المبحث الثالث

### دور الضرائب في المحافظة على البيئة

#### معالجة نفقات الاستثمارات البيئية

البيئة مجموعة من الموارد النادرة التي يجب المحافظة عليها واعتبارها من الأصول البيئية (١).

كما انتهت هذه الدراسات (٢) إلى أن التكاليف الجدية للأضرار البيئية أعلى من التكاليف الجدية لمكافحة التلوث مما جعل الدول الأوروبية تتجه لفرض ضرائب مرتفعة على السلع التي تضر بالبيئة (٣).

مما جعل الدراسات (٤) تتجه إلى استخدام الأثر الضريبي في المحافظة على البيئة وتمييزها ومنها التمييز بين المشروعات بالإعفاءات طبقاً لأثرها على البيئة سواء عند الإنشاء ومنها التمييز بين المشروعات بالإعفاءات طبقاً لأثرها على البيئة سواء عند الإنشاء أو بتخفيض الضريبة المستحقة على أرباحها .

ويقترح الباحث (٥) استهلاك هذه النفقات في حالة ضخامتها وكونها نفقات إيرادية مؤجلة في سنة انفاقها وليس على عدد من البنات أو في فترة قصيرة نسبياً لأنها نفقات تنعم بشبه الثبات وتشجيع هذه الشركات على استرداد هذه النفقات في أقصر فترة ممكنة مما يمثل تخفيفاً للأعباء الضريبية أسوة بنفقات البحوث والتجارب .

## الفصل الرابع

### دور الضرائب غير المباشرة في تحديث مصر

#### المبحث الأول :-

#### دور الضرائب في تنمية المناطق الأقل حظاً من الميزان

اتجهت الدولة إلى الخروج من الوادي الضيق بخلق مجتمعات عمرانية جديدة كما قامت بإنشاء مناطق صناعية وكذلك تعمير المناطق النائية

المجتمعات أصبح يتمتع بسكن صحي كامل المرافق كما بدأت الخدمات تدريجياً ومتطلبات المعيشة تتوفر تدريجياً عن طريق الأسواق وبدأت الخدمة الطبية تتجه نحو المجتمعات وبدأت شركات المقاولات تساهم بدورها في بناء المجتمعات التجارية والحرفية والمهنية والأسواق والعيادات لاستكمال تحسين معيشة العاملين في هذه المجتمعات وشجعها في ذلك ما كانت توفره الدولة من أرض رخيصة ومرافق وإعفاء من الضرائب لمدة عشر سنوات سواء للشركة التي تقوم ببناء هذه المجتمعات أو النسبة للشاغلين الذين سوف يباشرون من نشاطهم فيها .

ولعل هذا النص لم يتضمن فقط إعفاء وحوافز على إقامة المشروعات والشركات والمجتمعات العمرانية الجديدة ولكن ساهم أيضاً مساهمة فعالة في تحقيق الهدف الذي تضمنه القانون في المادة (١) هيئات الدولة في توفير الأرض بالمجان أو بسعر رمزي لإقامة المشروعات عليها وكذلك لإقامة المساكن للعاملين في هذه المشروعات حتى تساهم في توطينهم واستقرارهم فيها وقامت الشركة العقارية بدورها نشاط ملحوظ في بناء المساكن وإقامة أحياء بأكملها روى فيها أن تكون متكاملة من مدارس وخدمات وأسواق ومتاجر ومستشفيات وحدائق وطرق

من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وملحقاتها (١) كما تعفى الأرباح التي توزعها أي منها من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة وملحقاتها (٢) .

وذلك لمدة عشر سنوات اعتباراً من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال .

كما تنص المادة ٢٥ من نفس القانون على أنه تعفى من الضريبة العامة على الإيرادات (٣) .

### الإعفاءات الضريبية الخاصة بأعمال المقاولات

ورد المشرع بصفة أساسية في نص المادة (٢١) من القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ في شأن المجتمعات العمرانية الجديدة وفي الوقت الذي قررت فيه المادة رقم ٢٤ من القانون المذكور إعفاءات ضريبية تسري على أرباح المشروعات والمنشآت التجارية والصناعية بصفة عامة جاءت المادة رقم ٢١ من ذات القانون لتقرر في الأخرى إعفاءات ضريبية تسري بصفة خاصة على ما يقوم به المقاولون الأصليون والمقاولون من الباطن والاستشاريون من أعمال تنفيذاً لأحكام القانون .

بالإضافة إلى ذلك فإن المادة رقم (٢١) المشار إليها قد اشترطت تطبيق الأحكام الواردة في كل من القانون المنظم لاستثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة والقانون الخاص بالتممير وتعديلاته على الإعفاءات الضريبية المقررة بالنسبة لما يقوم به المقاولون الأصليون والمقاولون من الباطن والاستشاريون من أعمال

تنفيذاً لأحكام القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ المشار إليه .

وهذه الإعفاءات والحوافز جعل هذه المجتمعات تنمو في فترة وجيزة مما يشمل أفضل استفلال للموارد المتاحة وتوفير حياة أفضل للمواطنين سواء داخل هذه المجتمعات أو خارجها فالمواطن في هذه

(١) ألغيت الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بموجب القانون رقم ١٨٧ سنة ١٩٩٣ المعدل لأحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإقرار الضريبة الموحدة .

(٢) ألغيت الضريبة على إيرادات القيم المنقولة وملحقاتها بموجب القانون رقم ١٧٨ السابق الإشارة إليه وأصبحت هذه الإيرادات خاضعة للضريبة للوحدة بسعر خاص .

كما سبق إلغاء هذه الضرائب بصور القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ حيث أن القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ قد صدر في ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٦٩ .

(٣) أصبحت الضريبة العامة على الدخل بموجب القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ثم ألغيت بموجب القانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٩٢ بإصدار قانون الضريبة الموحدة .

- الخدمات البترولية المساندة لعمليات الحفر والاستكشاف ونقل وتوصيل الغاز .
- الاسكان الذى تؤجر وحداته بالكامل خالية لأغراض السكن غير الإدارى .
- البنية الأساسية من مياه شرب وصرف وكهرباء وطرق واتصالات .
- المستشفيات والمراكز الطبية والعلاجية التى تقدم ١٠ ٪ من طاقاتها بالمجان .
- التأجير التاموى .
- ضمان الاكتتاب فى الأوراق المالية .
- رأس المال المخاطر .
- انتاج برامج وأنظمة الحاسبات الآلية .
- المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعى للتتية .

#### استخدام هذا تقديم :

- ١ ( أن القانون قرر الإعفاءات بالنسبة للأنشطة وغازير بالنسبة لمدد الإعفاء حسب الأماكن التى يتم مزاوله النشاط فيها وروعى فى المدة أن تتسجم مع توجيهات الدولة فى تنمية المجتمعات العمرانية الجديدة والمناطق النائية والمناطق خارج الوادى القديم .
- ورغبة فى تحقيق استعادة أكبر للمشروعات العاملة فى هذه المناطق لتعميرها وتنميتها

داخلية ومعارض لمنتجات هذه الشركة داخل المجتمعات العمرانية لديها للسكان بسعر التكلفة وإضافة بنية أساسية جديدة .

ثانياً : فى ظل القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ (١) فى شأن ضمانات وحوافز الاستثمار .

رغبة من المشرع فى جمع كل الضمانات والحوافز الخاصة بالاستثمار فى قانون واحد فقط نص على إلغاء المواد ٢١ ، ٢٤ ، ٢٥ من القانون رقم ٥٩ لسنة ١٨٧٩ فى شأن المجتمعات العمرانية الجديدة فى المادة الرابعة من مواد إصدار هذا القانون وأصبحت :

- ١ - الشركات والمنشآت العاملة فى المجتمعات العمرانية الجديدة يتقرر لها الإعفاء لمجرد عملها فى النطاق المكانى للمجتمع العمرانى الجديد ولكن يتقرر لها من خلال مزاولتها نشاط من الأنشطة المنصوص عليها من فى المادة (١) من مواد هذا القانون وهى :-

- استصلاح واستزراع الأراضى البور والصحرارية أو أحدهما .
- الانتاج الحيوانى والداجنى والسمكى .
- الصناعة والتعدين .
- الفنادق والموتيلات والشقق الفندقية والقرى السياحية والنقل السياحى .
- النقل البرى للبضائع والثلاجات الخاصة بحفظ الحاصلات الزراعية والمنتجات الصناعية والمواد الغذائية ومحطات الحاويات وصوامع الفلال .
- النقل الجوى والخدمات المرتبطة به بشكل مباشر .
- النقل البحرى لأعالى البحار .

(١) نشر فى الجريدة الرسمية العدد ١٩ (مكرراً) فى ١١ مايو ١٩٩٧ .

كما صدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٢١٠٨ لسنة ١٩٩٧ باللائحة التنفيذية لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ونشر فى الوقائع المصرية - العدد ١٧٦ (تابع) فى أغسطس ١٩٩٠ .

والإدارية فى ظل الإعفاء المقرر فى القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ الذى كان الإعفاء فى ظله يتم على أساس مزاولة النشاط فى المجتمع العمرانى بصرف النظر عن نوع النشاط .

٤ - أن هناك أنشطة عديدة مثل الأطباء والمحاسبين والمهندسين وغيرهم من المهنيين الذين تحتاجهم هذه المجتمعات ولازمين للتنمية البشرية فيها أصبحوا خارج نطاق الحوافز والإعفاءات .

٥ - لم يتضمن هذا القانون أو قانون الضرائب على الدخل أى حوافز لتشجيع المحافظة على البيئة وتتميتها .

٦ - أصبحت هذه المدن مقصداً وهدفاً للباحثين عن سكن أو الراغبين فى المعيشة بعيداً عن ضجيج المدينة فى المنتجعات التى نشأت بجوار وعلى مشارف هذه المدن وأدى بدوره إلى تحسين الحياة فيها بالمقارنة بالمدن الجديدة ومن ثم كان يجب أن يكون فى استراتيجية المشرع الضريبى تحسين الحياة لهؤلاء البشر لأن هذه المدن الجديدة هى نواة لتحديث المدن المصرية الحالية المكتظة بالسكان .

وتشجيع الخروج من الريف إلى مناطق غير مأهولة خارجه ويمكن أن تتوافر فيها فرص المعيشة والاستثمار .

ب) أنه لم يتمتع بالإعفاء سوى المشروعات التى حددتها الدولة فى أولوياتها وليس أى نشاط يتم مزاولته فى المجتمعات العمرانية الجديدة أو المناطق الصناعية أو المناطق النائية أو خارج الوادى القديم .

ج) أن المشروعات المخاطبة بالإعفاء هى مشروعات متعلقة بالتنمية بوجه عام ولكن علاقاتها أقل وأضعف بالنسبة للتنمية البشرية والسكانية كالمستشفيات والمدارس والخدمات بأنواعها والنقل بين هذه المجتمعات وباقى المدن والأسواق والمقاولات ... إلخ من الأنشطة المرتبطة ارتباطاً جوهرياً بالتنمية البشرية والسكانية .

#### وترتب على ذلك النتائج التالية :-

١ - أن القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ كان أفضل كثيراً بالنسبة للتنمية البشرية والسكانية بالمقارنة بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ .

٢ - لا يجب أن تكون التنمية الاقتصادية فى المجتمعات الجديدة على حساب التنمية البشرية والسكانية والاجتماعية لأن التحديث يعنى رفع المستوى المعيشى فى الجهات الأقل حظاً من العمران أى الاهتمام بالتنمية البشرية .

٣ - إن العديد من المشروعات قد وظفت المليارات فى بناء المجمعات التجارية

## المبحث الثاني

### دور الضرائب في القضاء على البطالة

تعتبر البطالة من المشاكل التي تعوق التحديث ، بل وتلقى بأعباء كبيرة على ميزانيات الدول متمثلة في إعانات البطالة ودعم الطبقات الفقيرة في الدول التي تتبع هذه الأنظمة مما يدفع إلى إدخال تعديلات ضريبية هيكلية واستراتيجية من شأنها زيادة مساهمة كل من شركات الأموال وشركات الأشخاص في القضاء على البطالة أو على الأقل التخفيف من حدتها لضمان سرعة التنمية والتحديث وتوظيف النظام الضريبي لتحقيق هذا الهدف .

وهنا يثور السؤال عن مدى كفاية الحوافز التي تضمنتها القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨٤ المعدل لخدمة غرض القضاء على البطالة أو التخفيف من حدتها والإجابة على هذا السؤال تتطلب استقراء النصوص التي نظمها المشرع لهذا الغرض وهي كما يلي :

#### أ - بالنسبة للأشخاص الطبيعيين :

ينص البند خامساً المادة ٣٦ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على إعفاء أرباح المشروعات الجديدة التي أقيمت أو تقام بعد تاريخ العمل بقرار رئيس الجمهورية رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١ بإنشاء الصندوق الاجتماعي للتنمية والممولة كلياً أو جزئياً من الصندوق وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزولة النشاط كما اعتبرت المادة ١ من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ (١) أن المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية هي أحد

المجالات التي يرسى عليها هذا القانون . كما نصت المادة ١٢٠ من هذا القانون على أن تستكمل الشركات والمنشآت والمشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية القائمة في تاريخ العمل بهذا القانون والتي تزاول نشاطها في المجالات المشار إليها في المادة (١) من هذا القانون مواد الإعفاء المنصوص عليها في المادتين السابقتين إذا كانت مدد الإعفاء المقررة لها لم تنته في ذلك التاريخ .

وبالتالي ساهمت الضرائب من خلال هذه الحوافز في السيطرة على نسبة البطالة ولكن يثور السؤال هل أصعب المشروعات الممولة من الصندوق هم فقط دون سواهم من باقي أصحاب المشروعات الذين يعتمدون على التمويل الذاتي هم الذين يحصلون على الإعفاءات المقررة في هذا القانون بينما باقي أصحاب المشروعات الصغيرة أو الصناعات الحرفية المغذية التي يعتمد عليها كثيراً في القضاء على مشكلة البطالة بعيداً عن تضخم الجهاز الإداري للدولة والمشروعات الاقتصادية ببطالة مقنعة لا يتمتعون بأي إعفاءات مما جعل استراتيجية القضاء على البطالة أو الحد منها وبالتالي قصور التكيف الهيكلي بين التشريع الضريبي والهدف الاقتصادي في السعي نحو القضاء على البطالة .

#### ب - بالنسبة لشركات الأموال :

ينص البند ٨ من المادة ١٢٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل على إعفاء أرباح

(١) الجريدة الرسمية - العدد ١٩ (مكرر) في ١١ مايو ١٩٩٧

### المبحث الثالث

#### دور الضرائب في زيادة الصادرات

#### والإهلاك محل الواردات

إن أحد مجالات التحديث هو الصناعة التي تفتح أبواباً واسعة أمام الدول لتصدير منتجاتها إلى الدولة الأخرى لأن التحديث والتجديد يجب أن يجد طريقة إلى الأسواق العالمية في شكل صادرات والتي يعمل عليها كثيراً في تعامل وإصلاح الميزان التجاري وميزان المدفوعات وهذا الأمر في غاية الأهمية وغاية الخطورة نظراً لأن تخلف الدول في سباق الصادرات الدولي يؤدي إلى نتيجتين في غاية الخطورة هما :-

أ - زيادة الواردات وهذا يؤدي في الأجل الطويل إلى الاعتماد على المنتجين والمصدرين الأجانب وبالتالي هبوط واضمحلال الصناعة الوطنية تدريجياً أمام المنتجات الأجنبية وعدم استطاعتها حتى تلبية الاحتياجات الداخلية إضافة إلى التخلف التكنولوجي .

ب - زيادة الطلب على العملات الأجنبية لتدبير الواردات في الوقت الذي يكون فيه رصيد واحتياطي هذه الدول من هذه العملات ضئيلاً بسبب نقص الصادرات وبالتالي سيؤدي إلى تراجع عملاتها أمام باقى العملات وانخفاض قيمتها تدريجياً وهبوطها الحاد خاصة عند حدوث أى طلب طارئ أو غير اعتيادي عليها .

ومن ثم فإن قضية الصادرات مرتبطة بقدرة الدولة ومركزها المالي المتمثل في ميزان المدفوعات والميزان التجاري من ناحية وكذلك له تأثير على مركز ووضع عملتها المحلية مقابل

الشركات الصناعية التي تقام بعد العمل بهذا القانون وتستخدم خمسين عاملاً فأكثر .

ويسرى الإعفاء لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبدء الإنتاج .

ويشترط للتمتع بالإعفاء أن يكون لدى الشركة دفاتر وسجلات ومستندات وحسابات أمينة تعبر عن المركز المالي الحقيقي لها ومنظمة من حيث الشكل وفقاً للأصول المحاسبية السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن .

وهذا النص كسابقه قد امتلأ بالقيود التي تحول دون الاستفادة منه ويتساءل الباحث عن الحكمة من اقتصار التمتع بهذا الإعفاء على النشاط الصناعي وهو نشاط ليس كثيف الاستخدام للعمالة بعكس الأنشطة التجارية وأنشطة الخدمات وأن مجرد خلاف حول تحديد رقم الربح يسلب الشركة الحق في الحصول على هذا الإعفاء من ناحية ومن ناحية أخرى فإن انخفاض عدد العمال في أحد أشهر السنة عن خمسين عاملاً قد يجعل الشركة عرضة لفقد هذا الإعفاء كما جعل هذا النص كسابقه أيضاً يقتقد الاستراتيجية ويعانى من قصور في التكيف الهيكلي يحول دون تحقيق الهدف من إقراره .



القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل على أنه يكون سعر الضريبة ٤٠٪ من صافي الأرباح الكلية السنوية للشركة وذلك فيما عدا :-

(أ) أرباح الشركات الصناعية عن نشاطها الصناعى والأرباح الناتجة عن عمليات التصدير فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٢٢ ٪ .

(ب) أرباح شركات البحث عن البترول وإنتاجه من غير الجهات المنصوص عليها فى البند ٤ من المادة ١١١ من هذا القانون فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٤٠,٥٥ ٪ .

### ويرى الباحث :-

أن المعاملة الواردة فى كل من الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو الضريبة على أرباح شركات الأموال غير كافية لتحقيق استراتيجية زيادة الصادرات والتكيف الهيكلى المناسب وأن الضريبة المحققة من هذا النشاط فى كل من الأشخاص الطبيعيين وشركات الأموال لا تتعدى ٧٠ مليون جنيه بينما مكاسب إصلاح ميزان المدفوعات والميزان التجارى وإعادة التوازن بين الجنيه المصرى وباقى العملات الأجنبية والاحتفاظ باحتياطي مناسب من هذه العملات يحقق مكاسب بعمليات الجنيهاً مما يتطلب الإسراع بإعفاء صادرات الأشخاص الطبيعيين وشركات الأموال من ضرائب الدخل تشجيعاً لهم على زيادة الصادرات مع البدء فى إجراء دراسة شاملة بواسطة كل الأجهزة المعنية للوصول إلى رقم صادرات ٥٠ مليار دولار عام ٢٠٠٥ وأخذ كل المتغيرات العالمية والمحلية فى الحسبان حتى تتحقق الصحة والكفاءة الاقتصادية وكلاهما أحد مظاهر التحديث كما وأنها أحد أدواته .

باقى العملات الأخرى وأن أى إصلاح ضريبي يجب أن يبدأ من المعاملة الضريبية لقضية الصادرات ، بل إن التحدى الذى يواجه الاستراتيجية الضريبية والتكيف الهيكلى هو فى الحقيقة مواجهة قضية الصادرات وهى المحك فى نجاح أى استراتيجية ضريبية أو فشلها وكذلك هى البرهان على قدرة التشريع على مواجهة التكيف الهيكلى .

### يؤقت المشرع الضريبي من تشجيع وزيادة الصادرات

أ - تناول المشرع فى الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بعض المحفزات لتشجيع التصدير أبرزها ما جاء فى الفقرة الثالثة من المادة ٣٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والتي تنص على أنه " بالنسبة لأرباح المنشآت الصناعية عن نشاطها الصناعى والأرباح الناتجة عن عمليات التصدير فإنه يدخل منها فى وعاء الضريبة الثمانية آلاف جنيه الأولى من صافى الربح وما يزيد على هذا القدر فى الوعاء بنسبة ٨٠ ٪ للنشاط الصناعى ، ٧٠ ٪ لنشاط التصدير وهذا إعفاء جزئى يتناول نسبة من الإيرادات بعد حد معين خاضع مما يجعل صغار الموردين فى وضع أسوأ من كبار المصدرين لأنه مع كبر حجم الصادرات ستزداد نسبة الاستبعاد من الوعاء وهذه التفرقة بين صغار المصدرين وكبارهم لا مبرر لها وغير دستورية ولا تحقق هدفاً استراتيجياً أو هيكلياً .

ب - بالنسبة لشركة الأموال .

ميز المشرع بين أرباح شركات التصدير والشركات الصناعية من جهة وباقى الشركات بالنسبة لسعر الضريبة فنص فى المادة ١١٢ من

بسم الله الرحمن الرحيم

رأس المال المصدر والمدفوع  
١٢٢ مليون دولار أمريكي

رأس المال المرخص به  
٥٠٠ مليون دولار أمريكي



شركة مساهمة مصرية

## نتائج البنك

عن النصف الأول من العام المالي ٢٠٠٣ م

بيان بالنتائج المحققة	٢٠٠٣/١/٢٠ م	٢٠٠٢/١/٢٠ م	معدل النمو %
• إجمالي أصول البنك	١٣٣٢٤	١١٩٣٩	١١,٦
• جملة ودائع العملاء	١١٤٨٩	١٠١٦٧	١٣,٠
• جملة أرصدة التوظيف والاستثمار	١٢٥٣٠	١١١٥٥	١٢,٣
• حقوق الملكية	٣٧٤	٣٤٨	٧,٥
• المخصصات	٨٠٤	٧٧٢	٤,١
• إجمالي إيرادات النشاط عن الفترة	٣١١	٣٠٢	٣,٠
• المصروفات العمومية والإدارية للفترة	٤٢	٤٢	-----
• فائض النشاط عن نصف العام	٢٦٩	٢٦٠	٣,٥

ويتيح البنك لعملائه مجموعة متكاملة من الخدمات المصرفية المتميزة تؤدي بأحدث الوسائل وتشمل:

- أوعية ادخارية متعددة المزايا ومتنوعة الأجال والخصائص .. بالجنبة المصري والعملة الأجنبية .. تتفق جميعها وأحكام الشريعة الإسلامية وتحقق عوائد تنافسية في السوق المصرية.
- تمويل المشروعات في شتى الأنشطة الاقتصادية من خلال أدوات التوظيف الإسلامية كالمزروعات والمشاركات والمضاربات وغيرها .
- بيع وشراء النقد الأجنبي وتحصيل الشيكات والكمبيالات وأداء خدمات التحويلات الخارجية من خلال إدارات متخصصة وشبكة واسعة من المراسلين وكذا أداء خدمة التحويلات المحلية بالجنبة المصري باستخدام نظام السويفت .
- خدمة الصراف الآلي التي تتيح التعامل مع البنك لمدة ٢٤ ساعة يوميا و ٧ أيام أسبوعياً فضلاً عن خدمة البنك الصوتي .
- إصدار بطاقة فيزا الإلكترونية .. كأول بطاقة دفع دولية تتفق وأحكام الشريعة الإسلامية .. تستخدم في المشتريات والسحب النقدي في الداخل والخارج .
- نظام التعامل عبر الفروع حيث يمكن للعميل تنفيذ ما يرغب من تعاملات على حسابه من أى فرع داخل البلاد دون التقيد بفرع العميل ذاته وبما يعنى أن الفرع الذي يتواجد به العميل هو فرعه حيثما كان .
- خدمات أمناء الاستثمار وتتضمن تأسيس الشركات وتلقى الاكتتاب وإنشاء اتحادات الملاك ومتابعة التنفيذ والإشراف المالي والإداري لمشروعات العملاء وسداد كافة الالتزامات الدورية نيابة عنهم وإقامة المعارض .. فضلاً عن خدمات مركز ترويج وتيسير إجراءات تملك المصريين والأجانب للمعارض والأراضي.

## فروع البنك :

**فرع الجيزة :** ( ١٤٩ ) شارع التحرير - ميدان الجلاء - الدقى **فرع القاهرة :** ( ٣ ) شارع ٢٦ يوليو - القاهرة  
**الفروع الأخرى :** الأزهر - غمرة - مصر الجديدة - الدقى - أسيوط - سوهاج - الإسكندرية - دمهور - طنطا - بنها - المنصورة - المحلة الكبرى - السويس - الزقازيق .

الإدارة العامة لأمناء الاستثمار : لخدمتكم في المجالات العقارية والاستثمارية ومقرها ١٧ ش الفالوجا . العجوة . ت : ٣٠٢٤٠٨

www.faisalbank.com.eg



**مصر التامين**



الهيئة العامة للتأمين ١٩٩٥ / ٢٠٠٠

**مع وثيقة الحماية والاستثمار**

**بلاش تحسبها لوحدك .. تعالى نحسبها معاك**

استثمرت في نهاية سنة التامين  
الأرباح المتحققة  
التي

والفائدة  
الشهرية  
التي

والفائدة  
التي

**لوعمرك**

**٣٥**

**سنة**

٢٨.٥٠٠ جنيه	٢٠.٠٠٠ جنيه
٢٨.٠٠٠ جنيه	٢٠.٠٠٠ جنيه
٢٧.٥٠٠ جنيه	٢٠.٠٠٠ جنيه

١٦.٥ جنيه	١٦.٥ جنيه
١٦.٥ جنيه	١٦.٥ جنيه
١٦.٥ جنيه	١٦.٥ جنيه

١٦.٥ جنيه	١٦.٥ جنيه
١٦.٥ جنيه	١٦.٥ جنيه
١٦.٥ جنيه	١٦.٥ جنيه

وذلك طبقاً لآخر معدل معتمد لتوزيع الأرباح

لدينا وثائق تناسب كافة الدخول والأعمار

خبرائنا في التفكير - لمساعدتك في الاختيار

الإدارات المركزية ٤٤ ش الدقي - الجيزة، ت ٧٤٩٦٨٥٤ - ٠٢/٣٣٥٥٢٥٠

وسط وغرب الدلتا ٢٥٥ ش الجلاء - طنطا، ت ٤٠/٢٢١٩٦٠٨  
شرق الدلتا ٨ ش الجيش - برج المعلقة - المنصورة، ت ٥٠/٢٢١٠٩١٢  
قبلي ٢٨ ش الجمهورية - سوهاج، ت ٩٢/٢٢٢٢٧٤

القاهرة ٧ ش طلعت حرب - القاهرة، ت ٠٢/٣٩١٧٤٠٦ - ٠٢/٣٩٢٢٦٠٠  
الإسكندرية ٦٦ طريق البحرية - الإسكندرية، ت ٠٢/٤٨١٧٢٥٠  
المنصورة ١٠ ميدان عرابي - برج عرابي - الإسماعيلية، ت ٠١/٩١٥١٥٧

Email: misrins4@tedata.net.eg



## الاستثمار أقرب !!

أعلى عائد وتختار ما يناسب احتياجاتك  
من فترات صرف الفائدة وهنالك كل ذلك  
تستفيد بكافة خدمات البنك

بأكثر من ٢٠ وصاءاً إدارياً يمكنك أن  
تدخر وتستثمر بجميع العملات وتحصل على

لمزيد من التفاصيل يرجى الاتصال بأي فرع من فروع البنك أو التسويق المصرفي: ٥٧٤٧١٥٢ ف، ٥٧٤٧١٨٤  
[www.nbe.com.eg](http://www.nbe.com.eg) [mkt-Division@nbe.com](mailto:mkt-Division@nbe.com)



البنك الأهلي المصري  
الأقرب إليك